

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA VEŘEJNÉ EKONOMIKY

Daňové pobídky korporátní daně v zemích Evropské unie  
Corporate Tax Incentives in EU Countries

Student: Bc. Lenka Legerská

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Jan Široký, CSc.

Ostrava 2011

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra veřejné ekonomiky

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Lenka Legerská**  
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa  
Studijní obor: 6202T055 Veřejná ekonomika a správa  
Specializace: 00 Veřejná ekonomika a správa  
Téma: **Daňové pobídky korporátní daně v zemích Evropské unie**  
**Corporate Tax Incentives in EU Countries**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Vymezení korporátní daně v České republice v letech 2004 - 2010
3. Investiční pobídky v zemích Evropské unie v letech 2004 - 2010
4. Vyhodnocení vývoje investičních pobídek v letech 2004 - 2010
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.) *European Tax Handbook 2010*. 1. vyd. Amsterdam: IBFD, 2010. 930 s. ISBN 978-90-8722-076-1.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Jan Široký, CSc.**

Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 29.04.2011

doc. Ing. Petr Tománek, CSc.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

### **Místopřísežné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně a uvedla jsem všechny použité podklady a literaturu. Přílohy 1, 2, 3 jsem zpracovala podle uvedených zdrojů.

V Ostravě 29. 4. 2011

.....

Lenka Legerská

# **OBSAH**

<b>1 ÚVOD.....</b>	<b>1</b>
<b>2 VYMEZENÍ KORPORÁTNÍ DANĚ V ČESKÉ REPUBLICE V LETECH 2004 - 2010 .....</b>	<b>4</b>
2.1 CHARAKTERISTIKA KORPORÁTNÍ DANĚ .....	4
2.1.1 Poplatníci korporátní daně .....	7
2.1.2 Zdaňovací období .....	8
2.1.3 Předmět daně .....	8
2.1.3.1 Osvobození od korporátní daně .....	9
2.1.4 Základ daně .....	9
2.1.4.1 Úprava základu daně a stanovení daně .....	9
2.1.4.2 Příjmy nezahrnované do základu korporátní daně .....	11
2.1.4.3 Sazba daně .....	12
2.1.4.4 Slevy na dani .....	16
2.1.5 Placení korporátní daně .....	16
2.2 INVESTIČNÍ POBÍDKY POSKYTOVANÉ V ČESKÉ REPUBLICE .....	17
2.2.1 Investiční pobídky pro podporu rozsáhlých investic .....	17
2.2.1.2 Podmínky pro udělení investičních pobídek .....	18
2.2.1.3 Proces udělování investičních pobídek .....	19
2.2.2 Podpora zaměstnanosti .....	20
2.2.3 Pobídky pro výzkum a vývoj .....	20
2.3 HARMONIZACE V OBLASTI KORPORATIVNÍ DANĚ .....	21
<b>3 INVESTIČNÍ POBÍDKY V ZEMÍCH EVROPSKÉ UNIE V LETECH 2004 - 2010 .....</b>	<b>22</b>
3.1 ZEMĚ EVROPSKÉ UNIE A JEJICH POBÍDKY .....	23
3.1.1 Estonsko .....	24
3.1.2 Kypr .....	24
3.1.3 Litva .....	25
3.1.4 Lotyšsko .....	29
3.1.5 Maďarsko .....	32
3.1.6 Malta .....	35
3.1.7 Polsko .....	38
3.1.8 Slovensko .....	40

3.1.9	Slovinsko .....	41
3.1.10	Bulharsko .....	44
3.1.11	Rumunsko.....	46
<b>4</b>	<b>VYHODNOCENÍ VÝVOJE INVESTIČNÍCH POBÍDEK V LETECH 2004 - 2010 .....</b>	<b>48</b>
<b>5</b>	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>59</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ A LITERATURY .....</b>	<b>62</b>
	<b>SEZNAM ZKRATEK</b>	
	<b>PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE</b>	
	<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	

# 1 Úvod

Daňové investiční pobídky korporátní daně můžeme definovat jako specifické výhody nabízené vládou určité země, jejichž obecnou prioritou je přispět k přílivu přímých zahraničních investic takovým způsobem, který nemá v úmyslu diskriminovat domácí investory.

V době neustále rostoucí světové konkurence patří poskytování daňových pobídek k hlavním faktorům v rozhodovacím procesu firem o umístění investice do dané země, ale zdaleka ne jediným. Dalšími důležitými faktory jsou např. vzdělanost, dostupnost a kvalifikace pracovní síly, úroveň infrastruktury, geografická poloha, makroekonomická a politická stabilita. Důležitou roli mohou hrát pobídky v konečné fázi rozhodování, kdy se investor rozhoduje mezi dvěma až třemi územími s podobnými podmínkami, kde právě pobídky v té či oné podobě mohou rozhodnout o konečném umístění dané investice. Země, které pobídky nenabízejí vůbec, mají pak velmi ztížené podmínky úspěchu.

Evropská unie se snaží poskytování investičních pobídek v zemích, které jsou jejími členy, omezovat, a to pravidly Evropské unie. Tato pravidla jsou zakotvena v základních smlouvách Evropské unie. Evropská unie povoluje poskytování investičních pobídek jen jako výjimku z obecného pravidla a pro poskytování pobídek vytváří mantinely, které země musí dodržovat. Principiálně je ale Evropská unie proti této i jakékoli jiné podpoře, protože tato podpora deformuje konkurenci a dochází k diskriminaci mezi společnostmi, které na podporu dosáhnou a které ne. Je tedy ohrožen základní pilíř Evropské unie – princip jednotného trhu.

Z hlediska veřejné politiky se oblast daní, a tedy i investičních pobídek, řadí do daňové politiky, která je součástí fiskální politiky. Daňovou politiku nemůžeme zařadit do společných politik Evropské unie, protože členské státy se dosud nedohodly na společné úpravě všech daní. Co se týče korporátní daně, tak harmonizační proces prozatím stagnuje. Hlavním cílem fiskální politiky je pomocí vhodných nástrojů udržet ekonomický růst a zaměstnanost, napomáhat zachování ekonomické stability a tlumit výkyvy hospodářského cyklu.

**Tématem zpracovávané diplomové práce jsou již výše zmiňované „Daňové pobídky korporátní daně v zemích Evropské unie.“**

**Cílem** diplomové práce je analýza a zhodnocení daňových investičních pobídek ve zkoumaném období 2004 – 2010 v zemích Evropské unie. Zhodnocením investičních pobídek máme na mysli zachycení jejich vývoje, které byly ve zkoumaném období obměňovány.

V souvislosti s cílem a tématem této diplomové práce jsme zvolili následující **hypotézu**: „*Daňové investiční pobídky se ve zkoumaném období ve všech zemích Evropské unie snižují.*“

V práci se budeme snažit zvolenou hypotézu potvrdit či vyvrátit. K tomu využijeme **metody** srovnání vývoje v časových řadách, např. při porovnávání pobídek v jednotlivých zemích Evropské unie, dále metodu analýzy, škálování a v neposlední řadě také metodu dedukce. Data a údaje potřebné ke zpracování diplomové práce budeme čerpat především ze zahraničních textů knih „**European Tax Handbook**“ z let 2004 – 2010, kde najdeme veškeré informace týkající se daňových pobídek všech členských států Evropské unie. Informace o korporátní dani a daňových pobídkách v Česku budeme získávat z příslušných zákonů České republiky, které jsou zaměřeny na daňovou oblast. Dále budeme čerpat z odborné zahraniční a domácí literatury, jež je zaměřena na daňovou teorii, a rovněž budeme používat internetové zdroje v kombinaci s dosavadními poznatky, které jsme již v průběhu studia získali.

Práce vychází legislativy účinné k 31. 12. 2010 a byla dána k vazbě dne 19. 4. 2011.

Diplomová práce bude rozdělena do třech kapitol. V **první části** se nejdříve budeme zabývat vymezením korporátní daně v České republice. Korporátní daň zde bude podrobně charakterizována. Kromě základních charakteristik se na schématu pokusíme naznačit i sestavení výpočtu korporátní daně a dále se také zaměříme na efektivní sazby daně, neboť ty statutární nám o skutečné míře zdanění mnoho nevypoví. V závěru této části se zaměříme na daňové investiční pobídky, které jsou poskytovány v naší zemi, a úplný závěr první části bude věnován harmonizaci přímých daní.

Celá **druhá část** se zabývá především pobídkami, jež užívaly nebo nadále užívají země Evropské unie. Budeme zde zkoumat každou členskou zemi zvlášť, s výjimkou

České republiky, z pohledu jimi používaných pobídek. Výzkum budeme realizovat za období 2004 – 2010, kde nás bude zajímat, jaké pobídky země poskytuje v současné době (k 31. 12. 2010) a také nastalé změny v průběhu zkoumaného období.

V poslední, **třetí, části**, budeme analyzovat zjištěné informace o jednotlivých zemích Evropské unie v období 2004 – 2010 a jejich pobídkách. Budeme se zde snažit o názorné propojení informací o vývoji daňových pobídek, pomocí metody škálování. Závěr kapitoly věnujeme jediné pobídce, kterou si vybereme a pokusíme se ji pro daný stát vymezit a porovnat s ostatními zeměmi Evropské unie.

V této poslední části se také rozhodne, zda se námi stanovená hypotéza potvrdí nebo vyvrátí a tím napomůže k dosažení cíle diplomové práce.



## **2 Vymezení korporátní daně v České republice v letech 2004 - 2010**

Daňový systém České republiky je soubor jednotlivých daní, které se vybírají na území státu. Do tohoto systému, kromě jiných daní, patří i námi zkoumaná korporátní daň. V příloze č. 1 je k nahlédnutí celá daňová soustava České republiky.

Pokud se touto daní budeme zabývat podrobněji, můžeme ji v literatuře (ať už zahraniční nebo domácí) nalézt i pod jinými názvy, jako například daň z příjmů právnických osob, důchodová daň korporací (Corporate income tax), daň ze zisků firem (korporací), daň společností, atd. Podle základního třídění náleží korporátní daň mezi přímé<sup>1</sup>, důchodové daně a je zaměřena na podnikající registrované subjekty, kterým zdaňuje zisk.<sup>2</sup>

V nadcházející kapitole se budeme zabývat vymezením korporátní daně v České republice. Korporátní daň zde bude podrobně charakterizována. V první části této kapitoly budou rozebráni poplatníci daně, osvobození od daně, předmět daně, daňový základ a sazba daně se zaměřením na efektivní sazbu daně. V druhé části kapitoly se zaměříme na investiční daňové pobídky, které jsou poskytovány v České republice, a závěr této kapitoly bude věnován harmonizaci přímých daní.

### **2.1 Charakteristika korporátní daně**

Korporátní daň je v České republice upravena zákonem číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Zákon o daních z příjmů se korporátní dani věnuje zvláště ve druhé a třetí části.

S účinností od 1. 1. 1993 nahradila korporátní daň odvody ze zisku, důchodovou daň a zemědělskou daň. Stala se tak jednou z nejmladších, ale také nejdiskutovanějších daní v české daňové soustavě.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Přímé daně jsou poplatníkovi vyměřeny na základě jeho důchodu nebo majetku. Přímé daně jsou adresné, tudíž na jiné subjekty nepřenosné a poplatníkem jsou více pocíťovány, neboť jsou viditelné. Přímé daně se dělí na daně z příjmů a daně z majetku. Daně z příjmů jsou velice důležitým rozpočtovým příjmem, kdežto daně z majetku spíše daňové příjmy doplňují.

<sup>2</sup> Volně podle JACKSON, P. M.; BROWN C. V. (2003), s.592.

<sup>3</sup> Dostupné z [www.sagit.cz](http://www.sagit.cz), 2010.

O tuto daň se vedou spory, ve smyslu její existence, zda je její trvání vhodné nebo nutné. Někteří ekonomové ji kritizují, protože si myslí, že ekonomicky nemá opodstatnění a že je zisk zdaňován dvakrát. Poprvé na úrovni podnikatelské jednotky při placení daně ze zisku a podruhé jako samotný poplatník při placení daně z příjmů fyzických osob (dále jen „FO“) anebo jiných daní (např. ve formě daně uvalené na dividendy nebo různé podíly). „Vlastníky právnických osob (dále jen „PO“) jsou totiž ve svých konečných důsledcích vždy FO, a proto by bylo možno tuto daň odstranit a ponechat zdanění příjmů PO až na okamžik, kdy se tento příjem stane příjmem konečného vlastníka.“<sup>4</sup> Tomuto názoru na existenci korporátní daně říkáme integrační přístup a jeho zastánci jsou přesvědčeni, že důchod by se tedy měl zdaňovat jako celek v rámci globálního důchodového pojetí, bez ohledu na jeho zdroj.

Daň má i své zastánce (absolutistický přístup), kteří věří, že integrační pojetí vychází z nerealistické představy o korporaci. Velké společnosti nejsou pouhým zdrojem osobních důchodů, jsou i právní jednotkou s vlastním rozhodováním, která má svou zdanitelnou kapacitu a ovlivňuje ekonomické procesy. Společnosti jsou řízeny manažery a jednotliví akcionáři tedy nemají na činnost společnosti velký vliv. Z těchto skutečností je vyvozován závěr, že právě vzhledem k samostatné existenci mají korporace i oddělenou zdanitelnou kapacitu, a je tudíž správné zdaňovat je samostatnou i absolutní daní.<sup>5</sup>

Mezi další argumenty pro existenci korporátní daně, patří například tyto další skutečnosti:

- ♦ **Tato daň již ve společnosti existuje a lidé jsou na ni více či méně zvyklí.** Zrušení korporátní daně nebo přechod na jiný způsob zdanění by mohl vést ke zvýšení nákladů na toto zavedení a seznámení se s novým zdaněním.
- ♦ **Daň zdaňuje zisky, které by jinak na personální úrovni zdanění unikly.**
- ♦ Korporátní daň může být také vnímána jako **platba za využívání určitých služeb, které jsou poskytovány veřejným sektorem** (například infrastruktura). Daň z jejich zisků se tedy dá považovat za platbu za možnost užívání těchto služeb.<sup>6</sup>
- ♦ Snad nejdůležitějším argumentem ve prospěch korporátní daně se zakládá na skutečnosti, že **společnosti zpravidla nevyplácejí veškerý svůj důchod ve formě**

---

<sup>4</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. (2010), s. 83.

<sup>5</sup> Volně podle MUSGRAVE R. A.; MUSGRAVEOVÁ P. B. (1994), s. 345.

<sup>6</sup> Volně podle KUBÁTOVÁ, K. (2000), s. 170.

**dividend**, ale ponechávají si ho ve společnosti, v domnění, že tyto zisky mohou být pro společnost v budoucnu prospěšné a mohly by zvýšit ziskovost společnosti. Toto očekávání pravděpodobně zvýší ziskovost a v důsledku toho i tržní hodnotu akcií společnosti. Tím dojde ke zvýšení důchodu akcionářů, neboť ceny jejich akcií jsou vyšší a kapitálové zisky (ať už akcie prodají nebo nikoli) rovněž.<sup>7</sup>

- ♦ **Korporátní daň lze také využít v hospodářské politice.** „Daně by podle konzervativního ekonomického učení neměly ovlivňovat rozhodování lidí a neměly by způsobovat distorze. Přesto se však v žádné zemi nenajde daň ze zisku korporací, která by neobsahovala zvláštní řešení s cílem podpořit určité investice. Podporují se domácí aktivity, jako výzkum a vývoj, ekologické aktivity, často jsou zvýhodněny některé regiony nebo odvětví, a také nové nebo malé firmy. Tyto programy využívají takových nástrojů, jako jsou odčitatelné položky od základu daně a slevy na dani (snížené sazby, pobídky aj.).“<sup>8</sup>

Ať už je jakýkoliv názor na danou problematiku správný, faktem zůstává, že korporátní daň je v současnosti (2010) zavedena téměř ve všech daňových systémech vyspělých zemí. Pokud jde o ČR, na konci roku 1995 se poprvé objevily návrhy, aby byla tato daň zhruba do konce desetiletí zrušena, v současnosti (2010) se však o takové možnosti nediskutuje.

V ČR se podíl korporátní daně na celkových daňových výnosech pohybuje okolo 10 %.<sup>9</sup> Musíme si však uvědomit, že tato daň je velice náchylná na změny v hospodářském vývoji, proto v současném období finanční krize dochází k výpadkům ve výnosech, které putují do státního rozpočtu. Vlády vyspělých zemí se snaží o nastavení takových podmínek, aby nepřišly, nebo naopak získaly mobilní kapitál daných společností pro sebe. To tedy znamená, že zvýšená snaha o zdanění firemních zisků nemusí vést ke zvýšení daňových výnosů, ale spíše k přesunu kapitálu do jiného státu s lepšími podmínkami pro jeho zdanění.<sup>10</sup>

Následující text se bude podrobně zabývat vymezením podstatných částí této daně.

---

<sup>7</sup> Volně podle JACKSON, P. M.; BROWN C. V. (2003), s. 593.

<sup>8</sup> KUBÁTOVÁ, K. (2000), s. 171.

<sup>9</sup> Volně podle VÍTEK, L. (2008), s. 70.

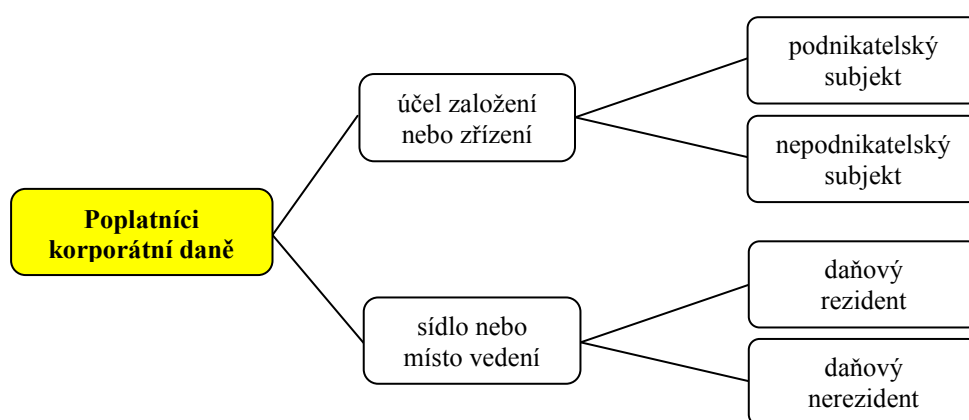
<sup>10</sup> Volně podle VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. (2010), s. 84.

### 2.1.1 Poplatníci korporátní daně

Poplatníky korporátní daně jsou PO, které nejsou FO. Jde například o obchodní společnosti, družstva, státní podniky, účelová sdružení majetku (nadace, fondy), příspěvkové organizace apod.

Poplatníky korporátní daně lze členit podle různých kritérií, na schématu č. 2.1 bude tato klasifikace zobrazena.

**Schéma 2.1 Poplatníci korporátní daně**



Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů knihy Daňový systém ČR 2010, 2010.

Podle účelu nebo zřízení rozlišujeme podnikatelské a nepodnikatelské subjekty. Již z názvu vyplývá, že *podnikatelský subjekt* je založen za účelem podnikání. Dani z příjmů podléhají veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem (např. příjmy z prodeje nebo pronájmu majetku). *Nepodnikatelské subjekty* jsou ty, které na rozdíl od podnikatelských subjektů nebyly založeny za účelem podnikání. Dani podléhají jen příjmy z činností, ve kterých se dosahuje zisku (např. příjmy z vedlejších výdělečných činností).

Podle jiného kritéria dělíme poplatníky na daňové rezidenty nebo daňové nerezidenty. Za *daňové rezidenty* se považují poplatníci se sídlem v ČR. Jedná se o poplatníky s neomezenou daňovou povinností a jsou poplatníky daně z příjmů ze zdrojů na území ČR i v zahraničí. *Daňovým nerezidentem* je PO se sídlem v zahraničí, podléhá dani z příjmů pouze těmi příjmy, které má ze zdrojů na území ČR a má tedy omezenou daňovou povinnost. Týká se to zejména stálých provozoven<sup>11</sup> (dílna, kancelář, místo k výkonu služeb, apod.).

<sup>11</sup> Stálou provozovnou je považováno místo na území ČR, které daňový nerezident používá k výkonu činnosti.

Od korporátní daně je osvobozena Česká centrální banka a také veřejná nezisková zdravotnická zařízení zřízená podle zvláštního právního předpisu.

### 2.1.2 Zdaňovací období

Podle §17 ZDP je zdaňovacím obdobím:

- ♦ kalendářní rok,
- ♦ hospodářský rok,
- ♦ období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka, anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka, anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku, nebo
- ♦ účetní období, pokud je delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

### 2.1.3 Předmět daně

Obecně lze konstatovat, že předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem poplatníka. Existuje však také spousta výjimek a zvláštností, na které upozorňuje zákon o daních z příjmů.

U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání (např. občanská sdružení, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, příspěvkové organizace), jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, členských příspěvků a příjmy z nájemného.

*Předmětem daně dle § 18 ZDP nejsou příjmy získané nabytím akcií podle zvláštního zákona, zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou z nich plynoucích příjmů. Příjmy získané zděděním a darováním podléhají dani dědické a darovací. Dále předmětem daně nejsou příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění, přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je ČR povinna uhradit.*

U nepodnikatelských poplatníků nejsou předmětem daně například příjmy z činností vyplývající z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené v souvislosti

s prováděním těchto činností jsou vyšší, dále příjmy z dotací a jiných forem státní podpory, příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu aj.<sup>12</sup>

#### 2.1.3.1 Osvobození od korporátní daně

Osvobození od korporátní daně se týká zejména nepodnikatelských PO (např. příjmy z různých členských příspěvků, výnosy z kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony).

U osob podnikatelských jde především o dočasné osvobození (po sobě jdoucích 5 let) příjmů z provozu ekologických zařízení (např. malá vodní elektrárna, solární zařízení, zařízení na výrobu elektřiny nebo tepla z biomasy). Jde o alternativní osvobození - poplatník se ho může vzdát do podání daňového přiznání za první zdaňovací období. Později nelze znovu osvobození uplatnit. Dále se může jednat o osvobození rozdílných úroků (např.: úroky z přeplatku na dani zaviněné správcem daně, anebo orgánem správy sociálního zabezpečení).<sup>13</sup>

#### 2.1.4 Základ daně

Při tvorbě základu daně je výchozím podkladem buď výsledek hospodaření před zdaněním (zisk nebo ztráta) u poplatníků, kteří vedou účetnictví, nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví. Základ daně jsou tedy výnosy (příjmy) snížené o náklady (výdaje), a to při respektování věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Hospodářský výsledek před zdaněním u PO, které vedou účetnictví, musí být dále upraven o několik odpočtů, aby mohl být základ daně stanoven. Odečitatelné položky budou uvedeny v následující kapitole.<sup>14</sup>

##### 2.1.4.1 Úprava základu daně a stanovení daně

Schéma 2.2 znázorňuje postup stanovení základu daně a samotný výpočet daně, snížený o jednotlivé odečitatelné položky.

---

<sup>12</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>13</sup> Volně podle VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. (2008), 85, 87.

<sup>14</sup> Volně podle VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. (2008), 86.

## Schéma 2.2 Základ korporátní daně a výpočet daně

### VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním

- příjmy vyňaté z předmětu daně
  - příjmy osvobozené od daně
  - příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně)
  - očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
  - + - účetní náklady, které nejsou uznávanými daňovými náklady
  - + - vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacený
- = **ZÁKLAD DANĚ**

#### - odpočty (odčitatelné položky)

- daňová ztráta
- odpočet výdajů na výzkum a vývoj

= mezisoučet

- dary na veřejně prospěšné účely (max. 5 % z mezisoučtu, min. 2 000 Kč)

= **ZÁKLAD DANĚ zaokrouhlený na celé 1 000 Kč ↓<sup>\*)</sup>**

× sazba daně (pro daný rok) = **DAŇ**

- **slevy na dani (pobídky, slevy na zdravotně postižené zaměstnance, aj.)**

= **CELKOVÁ DAŇOVÁ POVINNOST PO SLEVĚ**

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů knihy Daňový systém ČR 2010, 2010.

\*) ↓ - zaokrouhluje se dolů na celé 1 000 Kč.

Jak je již zmíněno, a jak můžeme vidět i ze schématu, základ korporátní daně vychází z výsledku hospodaření před zdaněním a dále se ještě podstatně upravuje. Výsledek hospodaření se především snižuje o příjmy vyňaté z předmětu daně (např. příjmy z nabytí majetku dědictvím nebo darováním), o osvobozené příjmy (jedná se především o příjmy z provozování ekologických zařízení, úroky z přeplatku na dani, regulované nájemné atd.) a o příjmy nezahrnované do základu daně. Dále se výsledek hospodaření snižuje o rezervy a opravné položky, které jsou uznány jako daňové a zvyšuje se o účetní náklady, které nejsou uznávanými daňovými náklady (např. manka a škody, pokuty a penále, výdaje na reprezentaci aj.).

Schéma v další části naznačuje, že se daňový základ dále může snižovat o různé odpočty, v legislativě České republiky se u PO všechny nazývají odčitatelné položky. Základ

daně se snižuje o daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena v minulém zdaňovacím období (max. v 5 zdaňovacích obdobích), dále lze odečíst 100 % výdajů při realizaci projektů na výzkum a vývoj v daném zdaňovacím období. Tento odpočet má dvě podmínky, a to, že náklady projektů musí být současně daňově uznatelné a že na realizaci uvedených projektů nesmí být poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.<sup>15</sup> „Cílem této daňové podpory je simulovat růst podílu soukromých investic do vědy a výzkumu, což by mělo podpořit růst ekonomiky a jejich globální konkurenceschopnost.“<sup>16</sup> Podrobněji se tomuto odpočtu budeme věnovat v následující kapitole 2.2.

Po přesném spočítání základu daně je ho možno ještě snížit o poskytnuté dary, a to pouze za předpokladu, že v tomto období byl dar poskytnut v minimální hodnotě 2 000 Kč. Výše daru je dále omezena - nemůže to být více než 5 % z mezisoučtu základu daně.

V tomto stádiu je možno spočítat daň podle příslušné sazby a dále si ji snížit o slevy na dani. Jedná se zejména o slevy za zaměstnance se zdravotním postižením nebo investiční pobídky. Po odečtení těchto slev je daň konečná.

Poplatníci, kteří nejsou založeni (zřízení) za účelem podnikání, mohou svůj snížený základ daně ještě dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použijí-li takto získané prostředky ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, nejpozději však ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. V případě, že 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku 300 000 Kč maximálně však do výše základu daně.<sup>17</sup>

#### 2.1.4.2 Příjmy nezahrnované do základu korporátní daně

Jedná se o takové příjmy, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zákona o daních z příjmů, nebo příjmy tvořící samostatné základy, např. přijaté dividendy nebo podíly na zisku s.r.o. či družstev atd.<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> Volně podle VANČUROVÁ A.; LÁCHOVÁ L. (2010), s. 126.

<sup>16</sup> VÍTEK, L. (2008), s. 71.

<sup>17</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>18</sup> Volně podle VANČUROVÁ A.; LÁCHOVÁ L. (2010), s. 87.



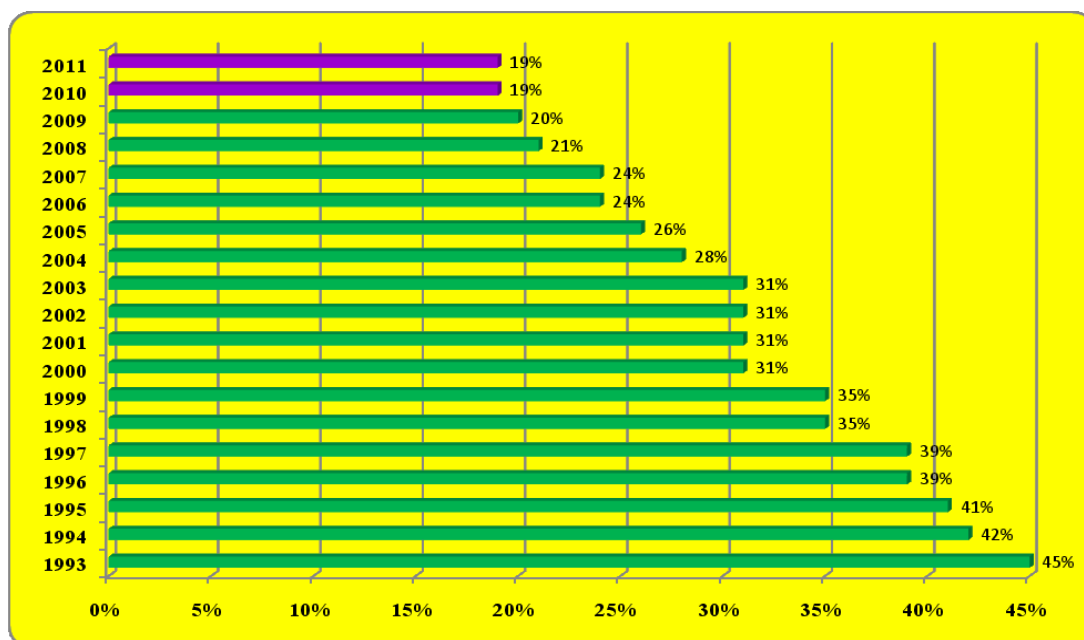
### 2.1.4.3 Sazba daně

Nominální sazba daně je lineární a v roce 2010 činí **19 %**. V roce, kdy byla korporátní daň zavedena (1993), byla sazba stanovena na 45 % a od té doby stále klesá. Od svého vzniku již klesla více než o polovinu. V nadcházejícím roce 2011 by měla sazba korporátní daně zůstat shodná, tedy na **19 %**. Klesající tendence je jasně vidět v grafu 2.1. Sazba daně se vztahuje na základ daně snížený o položky, snižující základ daně a položky odečitatelné od základu daně.

Sazba daně **činí 5 %** u investičních, podílových a penzijních fondů. Sazba **15 %** se vztahuje na samostatný základ daně (jde o veškeré příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku).<sup>19</sup>

Z grafu 2. 1 je patrný trend snižování sazby korporátní daně, ani rok 2010 není výjimkou. V celém světě včetně EU je snaha o snižování sazby korporátní daně. Pouze výjimečně se v zemích světa sazba zvyšuje (viz příloha č. 2).

**Graf 2.1 Sazba korporátní daně v letech 1993 – 2011**



Zdroj: vlastní zpracování z podkladů knihy Daňový systém ČR 2010, 2010.

Pozn.: Pro rok 2011 jde o předpokládaný vývoj.

<sup>19</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ČR se snižování sazby korporátní daně rovněž nebrání, sazba v roce 2008 oproti roku 2007 klesla hned o 3 % a dále do roku 2010 klesá. Pro snižování sazby hovoří zejména dva argumenty:

- ♦ **podpora nových projektů a zakládání nových společností v dané zemi a současně udržení špičkových domácích firem v zemi** (západní Evropa),
- ♦ **přilákání zahraničního kapitálu** (východní Evropa).<sup>20</sup>

„Z principu stanovení základu daně z příjmů je zřejmé, že korporátní daň je daní ze zisku, čímž snižuje čistý zisk, který by mohl být rozdělován mezi vlastníky. Korporátní daň je tak prvním odvodem z vytvořeného zisku.“<sup>21</sup>

Nominální (statutární) sazba korporátní daně však o skutečné míře zdanění mnoho nevypovídá, tato hodnota není vhodná v oblastech rozhodování, ani hledání nejvhodnější země pro zahraniční investory a umístění jejich kapitálu. Existuje zde mnoho různých metod a dob odepisování, uplatňování ztrát a především započtení investičních pobídek různých typů a dalších zvýhodnění firem, které způsobují odklon nominální sazby od skutečné (efektivní) sazby korporátní daně.<sup>22</sup>

Efektivní korporátní sazba bere v úvahu nejenom velikost nominální daňové sazby, ale i daňový základ a také způsob, pomocí kterého je integrován systém korporátní a osobní daně z příjmů.<sup>23</sup> Efektivní daňové zatížení korporací stanovuje dvě hodnoty:

- ♦ **Efektivní marginální daňová sazba** („**EMTR**“ – Effective Marginal Tax Rate),
- ♦ **Efektivní průměrná daňová sazba** („**EATR**“ – Effective Average Tax Rate).

Jedná se o metodu dopředného mikropohledu, která je vypracovaná Devereuxem a Griffithem. Vypočítané ukazatele jsou obecně užívány pro účely analýzy vlivu zdaňování na investiční chování korporací a umožňují mezinárodní srovnávání.

Touto metodou se zabývá i Peter Sørensen, který z Devereuxe a Griffitha vychází. Pro výpočet EATR a EMTR abstrahuje od rizika, úvěrového financování, přímých daní a inflace.

---

<sup>20</sup> Dostupné z [www.finance.cz](http://www.finance.cz), 2010.

<sup>21</sup> Dostupné z [www.sagit.cz](http://www.sagit.cz), 2010.

<sup>22</sup> Volně podle ŠIROKÝ, J. (2010), s. 64.

<sup>23</sup> Volně podle BLECHOVÁ, B. (2008), s. 1.

**EATR** se užívá v souvislosti s různými formami investic, které jsou více ziskové než marginální investice. Tato sazba investorovi naznačuje, jaký vliv má korporátní daň na výši zisku po zdanění v porovnání se ziskem před zdaněním. Na základě toho se potom mohou investoři rozhodovat, zda je pro něj výhodné investovat do dané oblasti či odvětví v dané zemi.<sup>24</sup> EATR vypočteme (viz vzorec 2.1) jako podíl čisté součastné hodnoty daně („NPVT“) a čisté součastné hodnoty investice („NPV“).

$$EATR = \frac{\text{čistá součastná hodnota daně}}{\text{čistá součastná hodnota investice}} \quad (2.1)$$

NPVT se dá vyjádřit (viz vzorec 2.2), jako podíl, kdy sazbu korporátní daně  $\tau$ , vynásobíme součtem nákladů kapitálu  $p$  (nebo taky hrubé míry návratnosti investice) a exponenciální sazby odpisů  $\delta$ , a to celé podělíme součtem nákladů kapitálu a exponenciální sazby odpisů  $p + \delta$ . Tento výraz na závěr snížíme o současnou hodnotu budoucího snížení daně  $A$ . Současnou hodnotu budoucího snížení daně  $A$  vypočteme jako podíl sazby korporátní daně vynásobené sazbou odpisů a součtem firemní diskontované sazby a sazby odpisů  $\tau \times \phi / \rho + \phi$ .

NPV vypočteme jako podíl nákladů kapitálu  $p$  a firemní diskontované sazby daně zvýšené o exponenciální sazbu odpisů  $\rho + \delta$ .

$$EATR = \frac{NPVT}{NPV} = \frac{\frac{\tau \times (p + \delta)}{p + \delta} - A}{\frac{p}{\rho + \delta}} \quad (2.2)$$

Pokud budeme s touto efektivní průměrnou daňovou sazbou dále pracovat, a také zohledníme hrubou míru návratnosti marginální investice před zdaněním  $p^\circ$ , tak po četných úpravách získáme:

$$EATR = \frac{p^\circ}{p} \times EMTR + \left( \frac{p - p^\circ}{p} \right) \times \tau \quad (2.3)$$

Sazbu EATR jsme upravili tak, že se vypočte (viz vzorec 2.3), jako podíl hrubé míry návratnosti investice  $p^\circ$  (nebo taky nákladů kapitálu) a čisté míry návratnosti investice  $p$ ,

---

<sup>24</sup> Volně podle BLECHOVÁ, B. (2008), s. 8.

násobený EMTR, ke kterému je přičten rozdíl obratu po zdanění snížený o hrubý obrat kapitálu před zdaněním, a dále je tento výraz ještě zmenšený o obrat po zdanění  $(p - p^\circ)/p$ , na závěr je tento výraz ještě násobený statutární korporátní daňovou sazbou  $\tau$ . U marginální investic platí, že  $p^\circ = p$ .<sup>25</sup>

Míru návratnosti investice  $p^\circ$  vypočítáme (viz vzorec 2.4), když vynásobíme dvě závorky, tedy když v první závorce od jedné odečteme současnou hodnotu budoucího snížení daně  $A$ , a v druhé firemní diskontní sazbu daně  $\rho$  zvýšíme o exponenciální sazbu odpisů  $\delta$ ,  $(1 - A) \times (\rho + \delta)$ . To dále vydělíme jednou, která je snížená statutární korporátní daňovou sazbou  $\tau$  a od celého výrazu odečteme exponenciální sazbu odpisů  $\delta$ .

$$EATR = \frac{(1 - A) \times (\rho + \delta)}{1 - \tau} - \delta \quad (2.4)$$

Stanovením že  $p^\circ = p$  se dostáváme v dopředném mikropohledu k efektivní marginální daňové sazbě *EMTR*.

**EMTR** vyjadřuje vliv korporátní daně na nové, dodatečné (marginální) investice. Jedná se o takové investice do nových dodatečných projektů, které přinášejí takovou míru návratnosti počátečně investovaného kapitálu, aby se daná investice z pohledu investora vyplatila. Sazba EMTR je definována (viz vzorec 2.1) jako rozdíl mezi požadovanou hrubou mírou návratnosti investice před zdaněním  $p^\circ$  a čistou reálnou mírou výnosu z investice  $p$ , která je očištěna o daň. To je potom poměřeno hrubou mírou návratnosti investice  $p^\circ$ :

$$EMTR = \frac{\text{hrubá míra návratnosti investice} - \text{čistá reálná míra výnosu investice}}{\text{hrubá míra návratnosti investice před zdaněním}} \quad (2.5)$$

Čím více se výsledek sazby EMTR blíží jedné, tím vyšší jsou náklady na kapitál, a to vede k poklesu nových či dokonce stávajících investic. Naopak čím více se výsledek blíží nule, tím je to pro investora výhodnější a dochází tak k navýšení stávajících investic nebo přínosu nových investic do země, ale pouze v krátkodobém horizontu, jelikož se jedná o marginální investice.<sup>26</sup> V dlouhodobém horizontu sazba o daňové atraktivnosti dané země

<sup>25</sup> Volně podle SØRENSEN, P. (2004), s. 6.

<sup>26</sup> Volně podle BLECHOVÁ, B. (2008), s. 7.

pro investora nevypovídá. Přístup metody je relevantní pouze při posuzování alokační efektivity daňových režimů.<sup>27</sup>

#### 2.1.4.4 Slevy na dani

Slevy na dani jsou jednou z možností, kterou může poplatník korporátní daně využít při snaze odvést finančnímu úřadu co nejnižší daň. Slevy podporují zejména zaměstnavatele, kteří zaměstnávají osoby se zdravotním postižením. Blíže se s touto slevou seznámíme v kapitole 2.2.

Mezi tyto slevy na dani můžeme zařadit i **investiční pobídky**, které jsou zaměřeny především na získání zahraničních investorů.

#### 2.1.5 Placení korporátní daně

Po spočítání korporátní daně, která je v neposlední řadě snižena o slevy na dani, nastává poslední fáze, a tou je odvod daně finančnímu úřadu. Korporátní daň je placena stejnou formou, jako všechny ostatní daně, a to formou daňového přiznání. Daňové přiznání ke korporátní dani jsou povinny podat osoby, které nejsou FO. Poplatník korporátní daně musí vždy uvést výpočet daně v daňovém přiznání, a to i v případě, že je ve výsledku základ daně nulový, nebo je vykázána daňová ztráta.

Daňové přiznání musí být podáno nejpozději do konce měsíce března ode dne skončení zdaňovacího období.<sup>28</sup> Tento den je také dnem splatnosti daně. Přiznání se předkládá místně příslušnému správci daně, v jehož obvodu působnosti má poplatník sídlo. Při placení více daní na finančním úřadě musí být jasně uvedeno, na kterou daň je platba určena.

Částka, kterou musí poplatník zaplatit finančnímu úřadu, se snižuje o zaplacené zálohy, které byly splatné v příslušném zdaňovacím období. Výše a množství peněz zaplacených na zálohách se odvozuje od předchozí daňové povinnosti.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Volně podle ŠIROKÝ, J.; NERUDOVÁ D. (2010), s. 6.

<sup>28</sup> Šest měsíců, pokud PO podléhají auditu.

<sup>29</sup> Volně podle VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. (2010), s. 130 – 132.

## 2.2 Investiční pobídky poskytované v České republice

Obecnou prioritou systému pobídek je přispět k přílivu přímých zahraničních investic takovým způsobem, který ovšem nemá v úmyslu diskriminovat domácí investory.

Poskytování investičních pobídek bylo zahájeno v roce 1998, a to formou pilotních projektů do zpracovatelského průmyslu. Zakončením celé snahy o kompaktní systém pobídek bylo schválení zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZIP“), který nabyl účinnosti od 1. května 2000. Úpravu investičních pobídek můžeme najít i v jiných zákonech, a to zejména v zákoně o daních z příjmů a zákoně o zaměstnanosti a působnosti orgánů ČR na úseku zaměstnanosti.<sup>30</sup>

„Smyslem investičních pobídek v ČR je podpora zavádění nebo rozšiřování výroby v oblasti zpracovatelského průmyslu a podpora projektů v oblasti strategických služeb a technologických center. Pobídky jsou nabízeny bez rozdílu českým i zahraničním investorům. Investoři zavádějící novou výrobu nebo rozšiřující stávající výrobu v oblasti zpracovatelského průmyslu mohou získat investiční pobídky podle zákona o investičních pobídkách. Investiční podpory v oblasti technologických center a center strategických služeb se řídí pravidly Rámcového programu Ministerstva průmyslu a obchodu ČR pro podporu technologických center a center strategických služeb.“<sup>31</sup>

### 2.2.1 Investiční pobídky pro podporu rozsáhlých investic

V současné době (k 31. 12. 2010) jsou v České republice k dispozici pro rozsáhlé investice tyto pobídky:

1. *pro nově založené podniky* je úleva na dani příjmů stanovena po dobu 5 let ve výši jejich daňové povinnosti, a
2. *pro stávající podniky* je sleva stanovena ve stejné výši 5 let ve výši jejich zvýšené daňové povinnosti v porovnání s vyšší daňovou povinností z předchozích 2 let.<sup>32</sup>

Těmito úlevami (slevami) jsou myšleny daňové prázdny.

---

<sup>30</sup> Dostupné z [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz), 2010.

<sup>31</sup> Dostupné z [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz), 2010.

<sup>32</sup> Volně podle European Tax Handbook, (2004 – 2010).

Tabulka č. 2.1 znázorňuje vývoj úlev daně z příjmů mezi nově založenými podniky a stávajícími podniky v období let 2004 - 2010.

**Tabulka č. 2.1 Úlevy na dani z příjmů v období let 2004 - 2010**

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<b>Pro nově založené podniky</b>	10 let	10 let	10 let	10 let	5 let	5 let	5 let
<b>Pro stávající podniky</b>	5 let	10 let	10 let	10 let	5 let	5 let	5 let

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů knih European Tax Handbook 2004 – 2010.

Jak je zřejmé z tabulky, úlevy na dani z příjmů se v průběhu let snížily pro oba typy podniků. V roce 2005 došlo ke sjednocení doby poskytování slevy na dani z příjmů na 10 let. Dále můžeme od roku 2008 pozorovat snížení poskytovaných slev na 5 let. Tento stav přetrval i v roce 2010.

#### 2.2.1.2 Podmínky pro udělení investičních pobídek

Investiční pobídky jsou k dispozici právnickým nebo fyzickým osobám v případě, že splní podmínky, které jsou stanoveny zákonem o investičních pobídkách. ZIP tyto podmínky definuje v § 2 následovně:

- ♦ Výše investice společnosti je minimálně ve výši 100 milionů Kč, z toho minimálně 50 milionů Kč musí být financováno z vlastního kapitálu PO nebo vlastních zdrojů FO. Tyto investiční limity jsou dále sníženy buď o 40 % anebo 50 %, pokud se investice uskutečňuje v regionech s vysokou nezaměstnaností.
- ♦ Investice společnosti zavádí novou výrobu či rozšiřuje tu stávající.
- ♦ Společnost vkládá své investiční prostředky do oborů zpracovatelského průmyslu. Za zpracovatelský průmysl se nepovažuje dobývání nerostných surovin, výroba a rozvod elektřiny, plynu a vody, stavebnictví, opravy motorových vozidel, obchod a ostatní služby, doprava a zemědělství.
- ♦ Investice společnosti do strojního zařízení činí nejméně 60 % z celkové hodnoty investice.
- ♦ Výrobní zařízení (výrobní prostory a výroba), v němž se investice uskutečňuje, musí vyhovovat všem požadavkům na ochranu životního prostředí.

### 2.2.1.3 Proces udělování investičních pobídek

Proces získání, respektive udělení pobídek, je administrativně náročný proces. Zahrnuje totiž mnoho kroků, které musí být splněny, ale i přes toto negativum může být udělení pobídky při realizaci nové investice v České republice ekonomicky zajímavé. Proces může trvat i déle než jeden rok.

Účastníky celého řízení je investor a řada orgánů veřejné správy, tedy především ministerstva, která mají jednotlivé pobídky v kompetenci a Úřad pro ochranu hospodářské soutěže. Důležitým subjektem vystupujícím v procesu investičních pobídek je také agentura CzechInvest,<sup>33</sup> kterou zřizuje Ministerstvo obchodu a průmyslu. Právě prostřednictvím vládní agentury CzechInvest všichni investoři podávají své žádosti o investiční pobídky. Úřad pro ochranu hospodářské soutěže se vyjadřuje k pobídkám z pohledu takzvané přípustné míry (hodnoty) veřejné podpory. Jako poslední je nutné povolení od příslušné obce, v jejímž katastrálním území má být stavba uskutečněna.

Proces poskytování investičních pobídek dle zákona o investičních pobídkách sestává ze dvou fází. Jedná se o dvě samostatná správní řízení upravená v zákoně o investičních pobídkách, která jsou definována jako:

- ♦ **nabídka na poskytnutí investičních pobídek a**
- ♦ **rozhodnutí o příslibu investičních pobídek.**

Těmto řízením musí předcházet podání **Záměru získat investiční pobídky**, které investor podává CzechInvestu. Tato agentura k záměru vypracovává posudek, zda je investor schopen splnit všechny požadavky dané zákonem o investičních pobídkách. V posudku současně uvede, které investiční pobídky by mohly být poskytnuty.<sup>34</sup>

Stát poskytuje pro investory kromě výše uvedených investičních pobídek také daňové pobídky typu: podpor zaměstnanosti a úlev pro společnosti zabývající se výzkumem a vývojem.

---

<sup>33</sup> CzechInvest je agentura pro podporu podnikání a investic, která je podřízená Ministerstvu průmyslu a obchodu České republiky. Tato agentura se snaží posilovat konkurenceschopnost české ekonomiky prostřednictvím podpory malých a středně velkých podnikatelů, podnikatelské infrastruktury, inovací, atd. CzechInvest také propaguje Českou republiku v zahraničí, jako lokalitu vhodnou pro umístění investic.

<sup>34</sup> Dostupné z [www.finance-management.cz](http://www.finance-management.cz), 2010.



### 2.2.2 Podpora zaměstnanosti

Zaměstnavatelé mohou snížit svou roční daňovou povinnost o slevu na zaměstnance se zdravotním postižením. Tato sleva podporuje především zaměstnávání osob se zdravotním postižením a je obsažena v ZDP. Jedná se o dva druhy slev na dani podle § 35 ZDP: absolutní slevy a relativní slevy.

Absolutní slevy účinkují intenzivněji. Jedná se o slevy s pevnou částkou, o kterou se dá daň snížit, a to:

- ♦ **18 000 Kč** za každého jednoho zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením,
- ♦ **60 000 Kč** za každého jednoho zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

Relativní sleva se uplatňuje pouze za podmínky, že PO zaměstnává více než 50 % přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením a zároveň má celkem minimálně 25 přepočtených zaměstnanců. Za těchto předpokladů mohou PO uplatnit relativní slevu, kterou je možnost:

- ♦ snížit základní částku daně o **polovinu daně** vypočtené z činností dosahovaných se zdravotně postiženými zaměstnanci.<sup>35</sup>

### 2.2.3 Pobídky pro výzkum a vývoj

Investor si může odečíst náklady na výzkum a vývoj ze svých zdanitelných příjmů (tj. tyto náklady jsou dvakrát odečitatelné). Jde tedy o položku, kterou lze odečíst od základu daně. Pokud společnosti v příslušném daňovém období vznikne daňová ztráta nebo je její zdanitelný příjem nižší než částka výše uvedených nákladů, tak ta zbývající část může být přenesena do dalších daňových období. Nejvýše však ve třech daňových obdobích následujících bezprostředně po zdaňovacím období, v němž vznikl nárok na odpočet.

Odpočet nelze uplatnit na platby licenčních poplatků, úhradu obdržených služeb a na nehmotný majetek (nehmotné výsledky výzkumu a vývoje) pořízený od jiných osob (s výjimkou nákladů vynaložených za účelem certifikace), jakož i na náklady, které se vztahují k dotacím.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> Podle VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. (2010), s. 130.

<sup>36</sup> Volně podle European Tax Handbook (2004 – 2010).

Tyto pobídky pro výzkum a vývoj platí v České republice od roku 2005 a ve stejné podobě platí i v roce 2010. Pro období před rokem 2005 žádné úlevy pro výzkum a vývoj stanoveny nebyly.

## **2.3 Harmonizace v oblasti korporativní daně**

Původně se Evropská unie snažila o harmonizaci přímých i nepřímých daní. Je však potřeba zdůraznit, že harmonizace přímých daní neprobíhá zdaleka tak rychle, jak bylo předpokládáno. Po několika neúspěšných pokusech Evropského společenství harmonizovat důchodové daně bylo zjištěno, že ačkoliv jsou národní systémy přímého zdanění ve struktuře velmi podobné, uvnitř skrývají velké odlišnosti (např. v metodách konstrukce daňových základů, ve formách zdanění v nezdanitelných částkách, ve zdaňovacích obdobích, v definici předmětů daně, ve slevách na dani atd.).<sup>37</sup>

Evropská unie se v oblasti přímých daní již vzdala myšlenky na harmonizaci sazeb, usiluje se o sjednocení daňových základů. Cílem je výhradně strukturální harmonizace. Úvahy o sblížení korporátních daní u členských zemí narážejí na odpor. Členské země harmonizaci chápou spíše jako pokus o omezení fiskální suverenity a proto harmonizaci jednomyslně nepodporují.<sup>38</sup>

Země Evropské unie spolupracují spíše v oblasti poskytování vzájemných daňových informací, dále v zamezování dvojího zdanění a boji proti tzv. daňovým rájům, ale jinak samotný harmonizační proces stagnuje.<sup>39</sup> V blízké budoucnosti v oblasti harmonizace přímých daní tedy nelze očekávat výrazné posuny.

---

<sup>37</sup> Volně podle KUBÁTOVÁ, K.. (2000), s. 179.

<sup>38</sup> Volně podle NERUDOVÁ, D. (2005), s. 65.

<sup>39</sup> Volně podle ŠIROKÝ, J. (2010), s. 61.

### **3 Investiční pobídky v zemích Evropské unie v letech 2004 - 2010**

Investiční pobídky můžeme definovat jako specifické výhody nabízené vládou určité země, jejichž posláním je získání zahraniční investice. Investiční pobídky jsou nabízeny v podstatě ve většině zemí Evropské unie, OECD a samozřejmě i v rozvojových zemích.

Tyto pobídky mohou mít například formu slevy na korporátní dani, podpory na vytváření pracovních míst, podpory výzkumu a vývoje, dále také mohou mít podobu zrychlených odpisů, investičních odpočtů, aj. V přímořských oblastech můžeme u některých zemí najít např. režim tonážní daně nebo speciální zóny volného obchodu. Značné podpory jsou také vynakládány malým a středně velkým společnostem, zemědělským podnikům nebo určitým regionům, které potřebují pomoc. Ve většině států Evropské unie je poskytována určitá kombinace pobídek, která vychází z dané situace v zemi a jejích možností.

Celá třetí kapitola bude věnována pobídkám, jež užívaly nebo nadále užívají země Evropské unie. Budeme zde zkoumat každou členskou zemi zvlášť (kromě České republiky – viz kapitola 2.2), z pohledu jimi používaných pobídek. Výzkum budeme realizovat za období 2004 – 2010, kde nás bude zajímat, jaké pobídky země poskytuje v současné době (k 31. 12. 2010) a také nastalé změny v průběhu zkoumaného období.

Poskytování investičních pobídek patří k hlavním faktorům při rozhodování o umístění investice do dané země, ale zdaleka ne jediným, dalšími důležitými faktory jsou např. vzdělanost, dostupnost a kvalifikace pracovní síly, úroveň mezd, úroveň infrastruktury, geografická poloha, makroekonomická a politická stabilita. Důležitou roli mohou hrát pobídky v konečné fázi rozhodování, kdy se investor rozhoduje mezi dvěma až třemi územími s podobnými podmínkami, kde právě pobídky v té či oné podobě mohou rozhodnout o konečném umístění dané investice. Země, které pobídky nenabízejí vůbec, mají pak velmi ztížené podmínky úspěchu.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> Dostupné z [www.cepin.cz](http://www.cepin.cz), 2010.

Evropská unie se snaží poskytování investičních pobídek v zemích, které jsou jejími členy, omezovat, a to pravidly Evropské unie. Tyto pravidla jsou zakotvena v základních smlouvách Evropské unie. Evropská unie povoluje poskytování investičních pobídek (formou dotací nebo daňových úlev) jen jako výjimku z obecného pravidla a pro poskytování pobídek vytváří mantinely, které země dodržují. Principiálně je Evropská unie proti této i jakékoli jiné podpoře, protože tato podpora deformuje konkurenci a dochází k diskriminaci mezi společnostmi, které na podporu dosáhnou a které ne. Je tedy ohrožen základní pilíř Evropské unie – princip jednotného trhu.<sup>41</sup>

### **3.1 Země Evropské unie a jejich pobídky**

V následujícím textu se budeme postupně seznamovat se státy Evropské unie a jejich kombinacemi pobídek, které vycházejí z dané situace v zemi a z jejích možností.<sup>42</sup> Tyto pobídky se u některých zemí vyvíjejí, mění a některé i možná ruší. U každé země si uvedeme vývoj za posledních sedm let (2004 – 2010).

Země Evropské unie si můžeme rozdělit z hlediska poskytování pobídek v období daných sedmi let na země:

- ♦ které v průběhu tohoto období pobídky vůbec neposkytovaly (př. Estonsko),
- ♦ v průběhu období přestaly pobídky poskytovat (př. Švédsko), nebo
- ♦ pobídky po celou dobu poskytovaly (př. Finsko, Belgie, Velká Británie, Německo, Maďarsko aj.).

Dříve než budeme dále pokračovat, musíme upozornit na změnu následujícího plánovaného postupu. V následujícím textu diplomové práce jsme měli začít postupně uvádět jednotlivé země Evropské unie a jejich pobídky, to však není možné. Při předběžném zkoumání bylo zjištěno, že členské země a především jejich pobídky, jsou příliš rozsáhlé, než aby zde takto byly uvedeny. Pokud bychom se snažili uvést celý výčet členských zemí, nesplnili bychom dříve stanovené požadavky na diplomovou práci. Většina členských zemí Evropské unie tak bude k dispozici v příloze č. 3.

---

<sup>41</sup> SCHWARZ, J. a kol. (2007).

<sup>42</sup> S výjimkou České republiky, jež je již uvedena v kapitole 2.2.

Při rozhodování, které země budou v hlavním textu uvedeny, jsme si stanovili kritérium: vstup do Evropské unie po roce 2000. Dříve přistupující země a zakládající země Evropské unie budou v příloze č. 3.

Kritérium zahrnuje 2 etapy přistupujících zemí do unie. První etapa nastala 1. 5. 2004, kdy do Evropské unie vstupuje osm zemí střední a východní Evropy<sup>43</sup> a také Kypr a Malta. V tomto období tak končí rozdělení Evropy, o kterém bylo rozhodnuto před 60 lety v Jaltě.

Druhá etapa začala 1. 1. 2007, kdy se další dvě země východní Evropy, Bulharsko a Rumunsko, staly členy Evropské unie. V následujících letech k dalšímu rozšíření nedošlo, a proto bude dále v textu postupně uvedeno nejprve devět států unie,<sup>44</sup> a poté následující dva podle toho kdy přistoupily.

Nejprve se tedy zaměříme na devět států, které přistoupily na základě smlouvy o přistoupení do Evropské unie v roce 2004. Zpočátku vždy uvedeme něco charakteristického pro danou zemi, a poté uvedeme pobídky, které jednotlivé země ve zkoumaném období poskytovaly a poskytují.

### 3.1.1 Estonsko

Estonsko je jedinou zemí, která v průběhu let 2004 – 2010 neposkytovala žádný speciální program na podporu investic.

### 3.1.2 Kypr

Od roku vstupu Kypru do Evropské unie existuje v zemi liberální prostředí pro zahraniční investice. Domácí i zahraniční investoři mohou investovat a zakládat společnosti za stejných podmínek. Zahraniční investoři dokonce mohou, díky zjednodušení administrativy, vlastnit majetkové podíly v kyperských společnostech (až do výše 100 %) takřka ve všech odvětvích ekonomiky (výjimkou jsou nemovitosti, bankovníctví a pro investory z třetích zemí též oblast hromadných sdělovacích prostředků a vysokého

---

<sup>43</sup> Česká republika, Estonsko, Lotyšsko, Litva, Maďarsko, Polsko, Slovensko a Slovinsko.

<sup>44</sup> Desátý stát – Česká republika, viz kapitola 2.2.

školství). Zahraniční investoři si dále mohou na Kypru založit společnost bez jakéhokoli omezení.<sup>45</sup>

Na základě daňové reformy z roku 2003 kyperská vláda neposkytuje žádné investiční příspěvky, odpočty, slevy či snížené sazby daně na investice. Od roku 2008 má pouze speciální režimy (režim tonážní daně), které platí pro lodní přepravu a pro služby související s řízením lodí. Na dividendy pocházející z těchto příjmů nejsou uvaleny žádné daně ze zisku společností ani srážkové daně z dividend. Od daně jsou osvobozeny i platy členů posádky.

Ve sledovaném období (2004 – 2010) mohly mezinárodní obchodní společnosti do roku 2007 užívat přednostního práva, tj. společnosti mohly být zdaněny sazbou korporátní daně ve snížené výši 4,25 %. Podle přechodných ustanovení se měly dané společnosti pro tuto sazbu rozhodnout do konce zdaňovacího období 2005. Přednostní právo bylo určeno pro společnosti, které byly činné již k 31. 12. 2001. Kromě toho byly osvobozeny od příspěvků do Národního fondu soudržnosti a fondu sociálního pojištění příjmy lidí, kteří nepocházeli z členských států Evropské unie, ale byli zaměstnaní u mezinárodních obchodních společností a pracovali na Kypru. Tato výjimka nebyla rozšířena na občany Evropské unie, kteří se řídí předpisy Evropské komise o sociálním zabezpečení.<sup>46</sup>

### 3.1.3 Litva

Litva se řadí k zemím, které jsou silně postižené hospodářskou krizí. Výraznější hospodářský růst se očekává v roce 2011. Za nejperspektivnější obor je považována energetika a dopravní technika.

Řada litevských firem trpí podkapitalizací. Společnosti dostatečně nevyužívají kapacity, které byly vybudovány pro velký trh Sovětského svazu. Země také nabízí možnosti investování do nemovitostí, výhodné jsou developerské projekty komerčních i nekomerčních prostor. V Litvě se budou jen obtížně prosazovat firmy, které nebudou ochotny investovat. Problémem je však také značný klientelismus. Prodej půdy do osobního vlastnictví cizincům

---

<sup>45</sup> Dostupné z [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz), 2010.

<sup>46</sup> Volně podle European Tax Handbook (2004 – 2010).

dosud není povolen a Litva žádá (rovněž jako Česká republika) o posunutí této možnosti alespoň do roku 2015.<sup>47</sup>

Litva svým investorům nabízí významné daňové pobídky. Jednou z nich je pobídka, která se týká společností ve volných ekonomických zónách. Společnost, která je registrovaná ve volné ekonomické zóně, nebude muset po dobu 6 let odvádět korporátní daň a pro následujících 10 let bude sazba korporátní daně snížena o 50 %<sup>48</sup> za předpokladu že:

- ♦ investice do společnosti je alespoň 1 milión EUR a
- ♦ nejméně 75 % příjmů ve zdaňovacím období se skládá z příjmů z výroby, průmyslové výroby, zpracování či skladování zboží uvnitř zóny volného obchodu, dále také z obchodů se zbožím, stejně jako z dopravy, služeb a stavebních činností související s výše uvedenými činnostmi.

Před 1. 5. 2004 byly zvlášť stanoveny i podmínky pro zahraniční investory. Pokud zahraniční investor nebo více zahraničních investorů získali dohromady alespoň 30 % ze základního jmění společnosti se sídlem ve volné ekonomické zóně a jejich investice byly minimálně 1 milión USD, tak byla společnost osvobozena od korporátní daně po dobu prvních 5 let, a pro následujících 10 let měla společnost možnost 50% snížení daně.

Pro malé společnosti je v této zemi stanovena daňová úleva ve formě snížené sazby korporátní daně ve výši 5 % (13 % před 1. 1. 2010). Podmínkou pro získání této daňové úlevy je, že průměrný počet zaměstnanců nesmí přesáhnout 10 osob a zdanitelné příjmy v průběhu zdaňovacího období jsou nižší než 500 000 LTL.

Od 1. 1. 2005 existují daňové úlevy i pro jiné typy společností, např. pro společnosti s jediným vlastníkem (sole proprietorships) nebo partnerství v případě, že existuje více jak jeden vlastník (partnership). Pokud jsou dodrženy podmínky, že průměrný počet zaměstnanců nepřesáhne 10 osob, příjem v průběhu zdaňovacího období je nižší než 1 milión LTL a zisk je do 25 000 LTL, tak jsou tyto společnosti od korporátní daně osvobozeny a zbývající zisk je zdaněn 15% sazbou (20% před 1. 1. 2010).

---

<sup>47</sup> Dostupné z [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz), 2010.

<sup>48</sup> Před 1. 5. 2004 byla pro společnosti registrované ve volné ekonomické zóně korporátní daň snížena o 80 % po dobu prvních 5 let a o 50% pro následujících 5 let.

Uvedené pobídky pro malé společnosti se nevztahují na níže uvedené typy společností:

- ♦ společnost s jediným vlastníkem, pokud členové rodiny toho majitele mají své vlastní společnosti s jediným vlastníkem,
- ♦ společnost s jediným vlastníkem, kde vlastník, a/nebo jeho rodina drží víc jak 50 % akcií v jiných společnostech,
- ♦ společnost, kde jedinec drží víc než 50 % jejich akcií, a/nebo jeho rodina je současně vlastníkem společnosti jednotlivce,
- ♦ společnosti, kde stejná (jediná) osoba drží víc než 50 % akcií v každé ze společností, nebo
- ♦ společnosti, kde více osob drží v každé ze společností víc jak 50 % akcií.

Pro lodní společnosti Litva zavedla (od 1. 1. 2007) tonážní daň, kterou je možno si vybrat namísto běžně používané korporátní daně. Lodní společnosti musí splňovat tyto podmínky:

- ♦ společnost musí být litevskou společností nebo zahraniční společností, která je registrovaná jako země Evropského hospodářského prostoru (dále jen „EHP<sup>49</sup>“) a je zapojena do obchodů prostřednictvím stálé provozovny na Litvě,
- ♦ společnost je povinna zabývat mezinárodní námořní dopravou nebo činnostmi, které přímo souvisejí s takovou dopravou,
- ♦ lodě ovládané společností musí být registrovány v Litvě nebo v jiné zemi EHP,
- ♦ čistá tonáž (váha) lodí v majetku společnosti nemůže být menší než 25 % čisté tonáže všech lodí ovládaných společností,
- ♦ společnost musí poskytovat služby strategické, obchodní a technické správy, v případě, že jde o lodě mezinárodní námořní dopravy, a
- ♦ lodě řízené společností mají povinnost splňovat litevské požadavky a bezpečnostní požadavky Evropské unie.

Daňový základ pro daňové účely je určen na základě tonáže každé lodi o kapacitě nejméně 100 čistých tun, a mění se v rozmezí 0,92 až do 3,2 LTL (viz tabulka 3.1)

---

<sup>49</sup> Do EHP se řadí členské státy Evropské unie, Island, Lichtenštejnsko a Norsko.



**Tabulka č. 3.1 Zdanitelný příjem podle čisté tonáže**

<b>Čistá tonáž (váha)</b>	<b>LTL na den/ za loď na každých 100 tun</b>
100 – 1 000	3,2
1 001 – 10 000	2,3
10 001 – 25 000	1,5
25 000 –	0,92

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů knih European Tax Handbook 2004 – 2010.

Režim tonážní daně je k dispozici po dobu 10 let. Tonážní daň je uložena 15% sazbou k daňovému základu tonáže lodě a nejsou povoleny žádné srážky.

Investoři mohou využívat mimo již výše zmíněných pobídek také následující úlevy. Společnost například může dosáhnout toho, že její zdanitelný zisk bude snížen až o 50 % skutečně vynaložených nákladů na investice do určitých skupin stálých aktiv, zahrnujících např. stroje a zařízení, počítačový hardware a software, komunikační zařízení a nabytá práva. Tato pobídka je použitelná v daňovém období 2009 - 2013.

Společnosti také mohou využít zrychleného odepisování pro některé skupiny fixního obchodního jmění.

Od korporátní daně je osvobozeno přijaté pojistné od pojišťoven ze smluv životního pojištění s platností alespoň na 10 let nebo pojistná plnění, která jsou u pojištěnce splatná až v jeho důchodovém věku. Investiční výnosy pojišťoven, s výjimkou přijatých dividend a jiných rozdělených zisků, jsou rovněž od daně osvobozeny. Stejně jako investiční příjmy, s výjimkou dividend, investičních společností s variabilním základním kapitálem a uzavřených investičních společností.

Ve zdaňovacím období 2010 se na zisky zemědělských výrobců a společností, které poskytují služby zemědělskému sektoru, vztahuje 10% sazba korporátní daně, jestliže výnos vyplývající z aktivit souvisejících se zemědělstvím je vyšší než 50 % obrátu. Sazba korporátní daně bude poté stanovena ve výši 15 %. Před rokem 2009 byly tyto zisky od korporátní daně osvobozeny a v roce 2009 byla stanovena 5% sazba daně.

Litva rovněž poskytuje pobídky pro odborové organizace, družstva a firmy, které zaměstnávají zdravotně postižené, nezaměstnané či trestané osoby. Pokud jde o roční příjem neziskových subjektů, který pochází z přijatých obchodních aktivit a není vyšší než 1 milión LTL, tak prvních 25 000 LTL je zdaněno 0% sazbou.<sup>50</sup>

#### 3.1.4 Lotyšsko

„Lotyšský trh je centrem Baltského regionu a zároveň patřil v posledních několika letech k nejrychleji rostoucím trhům v Evropě. Skýtá příznivé podnikatelské prostředí a liberální ekonomickou politiku. Jako malá země s omezenými zdroji soukromého kapitálu si je Lotyšsko plně vědomo velké důležitosti přímých zahraničních investic pro svůj další ekonomický rozvoj. Toto vědomí, spolu se soustavou zákonů a opatření plně zrovnoprávňujících zahraničního investora s domácími podnikateli, vytvářelo přehledné a příznivé podnikatelské klima.

Vytvoření příznivého investičního klimatu a tím dosažení maximálního otevření země pro přístup zahraničních investic a nových technologií bylo a i nadále je jedním z hlavních ekonomických cílů lotyšské vlády.“<sup>51</sup>

Lotyšský systém pobídek prošel ve sledovaném období vývojem a došlo k několika změnám. K největším změnám došlo především u slev na investice, většina z nich zanikla. Výhody pro investory jsou v případě, pokud mají založenou společnost ve volných ekonomických zónách, nebo působí v regionu, který je uznán jako zvláštní oblast. V Lotyšsku si lodní společnosti mohou také vybrat mezi tonážní daní a korporátní daní.

V Lotyšsku existují dvě speciální ekonomické zóny (dále jen „SEZ“) a také dva svobodná přístavní pásma (dále jen „SPP“):

- ♦ přístav Liepaja a jeho okolní oblasti, a
- ♦ zóna založená v Rezekne;
- ♦ svobodný přístav Riga a
- ♦ svobodný přístav Ventspils.

---

<sup>50</sup> Volně podle European Tax Handbook (2004 – 2010).

<sup>51</sup> Dostupné z [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz), 2010.

Jejich existence skončí v roce 2017, tím zaniknou všechny výjimky a osvobození od korporátní daně na uskutečněné investice, které byly vytvořeny na 20 let.

Investoři, kteří chtějí působit v SEZ nebo SPP si v těchto zónách/pásmech musí založit společnost (s.r.o. nebo a.s.) podle lotyšského práva. Certifikáty, které opravňují společnosti k daňovým úlevám v daných zónách, jsou vydávané na konkrétní období. Během doby platnosti certifikátu, je společnost SEZ chráněna před změnami v právních předpisech, to znamená, že společnost se tedy může těšit z daňových úlev, které jí jsou dostupné v době začlenění uvedeném na certifikátu.

Společnosti založené v těchto zónách/ pásmech využívají daňových zvýhodnění, mezi které patří:

1. snížení částky splatné korporátní daně o 80 %,
2. snížení srážkové daně, manažerských a konzultačních poplatků a licenčních poplatků o 80 %, s výjimkou plateb od obyvatelů z daňových rájů, a
3. snížení zdanitelných příjmů o částky investované do veřejné nebo sociální infrastruktury patřící státu nebo orgánu místní správy, umístěné v SEZ nebo SSP za předpokladu, že investice je založená na dohodě uzavřené s SEZ či SSP vedením.

Ve zdaňovacím období můžeme úlevu podle bodu 1 aplikovat pouze v tom případě, že to spolu s přidruženými úlevami (pokud jde o daň z nemovitostí) a s přímými kumulovanými daňovými úlevami,<sup>52</sup> nepřesáhne 70 % hodnoty kumulované investice<sup>53</sup> (do konce roku 2006 nesměla hodnota kumulované investice přesáhnout 65 %) od společnosti ve SEZ nebo SSP. Pokud společnost v SEZ nebo SSP je „rozsáhlou“ společností ve smyslu nařízení EU 70/2001/EK, ve znění pozdějších předpisů (tj. někdo s 250 nebo více zaměstnanci a obratem více než 40 milionů EUR nebo rozvahou v hodnotě více než 27 milionů EUR<sup>54</sup>), celkové úlevy nesmí překročit 50% hodnoty z akumulované investice společnosti ve SEZ nebo SSP. Pokud se jedná o „středně velké“ společnosti (v roce 2007 je Lotyšsko poprvé rozlišuje), definované podle nařízení, příslušná limitní hodnota je 60 %. Jiná procenta se týkají společností zpracovávajících (vyrábějících) nebo obchodujících

---

<sup>52</sup> Akumulovaná přímá daňová úleva je suma všech přímých daňových úlev, které mají společnosti v SEZ nebo FP od začátku zdaňovacího období, v němž bylo vydáno osvědčení o investici.

<sup>53</sup> Hodnota nahromaděných investic je hodnota všech investic od začátku zdaňovacího období, ve kterém bylo osvědčení o investici vydáno.

<sup>54</sup> Do konce roku 2004 byla „rozsáhlou společností“ myšlena společnost, která měla 250 nebo více zaměstnanců, obrat společnosti byl vyšší než 23 milionů LVL a nebo rozvahu v hodnotě více než 15 milionů LVL.

se zemědělskými produkty a některé společnosti zabývající se určitými typy činností (např. doprava, výroba oceli), jsou vyloučeny úplně.

Výše uvedené úlevy jsou poskytovány společností založeným po 31. 12. 2001. Pro společnosti založené před tímto datem byly povoleny podobné úlevy (včetně podvojných odpisů při rychlosti až 100 % a 10 let přenesení ztráty). Tam, kde byly poskytnuty takovéto úlevy, tak zůstávají platné podle původních podmínek, ale podléhají určitým omezením.

Lotyšsko na základě zákona o podpoře zvláštním regionům poskytuje společnostem, které provozují podnikání v oblastech uznaných, jako zvláštní oblasti dva typy daňových výhod:

- Na dlouhodobý hmotný majetek používaný v rámci zvláštního regionu, mohou být uplatněny odpisy s využitím zvýšené odepisovatelné základny.
- Ztráty mohou být převedeny do budoucna maximálně na 10 let.

Režim tonážní daně poskytuje Lotyšsko v celé délce zkoumaného období (2004) beze změn. Režim tonážní daně, jako alternativa k běžné korporátní dani, je k dispozici pro rezidentní lodní společnosti v souvislosti s jejich příjmy z provozování mezinárodní lodní dopravy. Rezidentní společnosti, které provozují lodě jménem třetích stran, jsou rovněž způsobilé pro režim tonážní daně, podmínkou však je, že tonáž těchto lodí nesmí přesáhnout více než 10 násobek tonáže lodí, které společnost vlastní alespoň z 5 % nebo které provozuje na základě nájemní smlouvy.

Zdanitelný příjem v režimu tonážní daně vypočítáme vynásobením čisté tonáže každé lodě počtem dní v daňovém období, kdy byla loď používána v mezinárodní dopravě, nebo jiné kvalifikované činnosti a koeficientem v rozmezí od 0,0022 do 0,007 v opačném poměru k tonáži lodě.

Splatnou korporátní daň může společnost snížit až do výše 85 % částky věnované náboženským organizacím, státním orgánům nebo charitativním organizacím.<sup>55</sup> Nicméně, celkové daňové úlevy na dary nesmí překročit 20 % částky korporátní daně před poskytnutou úlevou. Úleva je odepřena, pokud má dar nějakou spojitost s určitým

---

<sup>55</sup> Tato daňová úleva je poskytována ve formě slevy na dani, oproti dani vypočtené v souladu se zákonem o obchodní dani z příjmu (Business Income Tax Act).

rozhodnutím, nebo je nepřímo/přímo určen pro osobu napojenou na dárce, případně na zaměstnance dárce nebo rodinu zaměstnance dárce. Kromě toho je úleva také zrušena, pokud má poplatník první den druhého měsíce zdaňovacího období nevyřešené daňové závazky za předcházející roky.

Zákon o darech byl v průběhu roku 2009 dvakrát pozměněn a to 1. 7. 2009 a znovu 22. 10. 2010. Mezi těmito dvěma daty je možné požit různé formy úlev. Jedním rysem přechodných pravidel, která byla zachována, je to, že osvobození lze uplatnit pro dary charitativním organizacím, náboženským organizacím nebo státním orgánům registrovaným v Lotyšsku (rezidentním organizacím) nebo v zemích EHP, zatímco před 1. 7. 2009 byla úleva omezena pouze na dary subjektům s bydlištěm v Lotyšsku.

V zemi byly dříve poskytovány i jiné slevy na dani, které byly v průběhu sledovaných let zrušeny. Mezi další slevy na dani patřily:

- ♦ daňové úlevy pro firmy zabývající se zemědělskou výrobou (sleva na dani skončila roku 2004),
- ♦ slevy na korporátní dani za zdaňovací období, ve kterém byl rezidentní společností dokončen projekt značné investice (sleva na dani skončila roku 2005),
- ♦ slevy na korporátní dani pro firmy, které zaměstnávaly vězně a ostatní osoby odsouzené k nápravě (sleva na dani skončila roku 2006).<sup>56</sup>

### 3.1.5 Maďarsko

Maďarsko je zemí, která má s investičními pobídkami dlouhodobou zkušenost. V minulosti patřila tato země k velice oblíbeným, co se týče investorů a jejich investic. V posledních letech se však příliv zahraničních investic snižuje, důvodem budou dopady světové finanční a hospodářské krize.<sup>57</sup>

Tak jako jiné země má i Maďarsko propracovaný systém pobídek, které se v průběhu sledovaného období (2004 – 2010) různě vyvíjejí. Např. pobídky pro významné a rozsáhlé investice byly v některých regionech zrušeny s účinností od 1. 1. 2003. Sleva na dani ve výši 100 % pro rozsáhlé investice nad 10 bilionů HUF (nebo 3 biliony HUF v méně rozvinutých

---

<sup>56</sup> Volně podle European Tax Handbook (2004 – 2010).

<sup>57</sup> Dostupné z [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz), 2010.

regionech) zůstala platná pro investice vytvořené do 31. 12. 2002, a to buď do doby uplynutí příslušného období pro čerpání pobídky anebo do 31. 12. 2011. Zrušené pobídky byly nahrazeny novými daňovými slevami na podporu vývoje (viz níže).

Sleva na dani na podporu vývoje nemůže překročit 80 % daňové povinnosti, kterou ještě zbývá zaplatit i po odečtení daňové slevy starých pobídkových režimů. Jiné daňové slevy (jako např. sleva na dani pro malé podnikové investice a sleva filmové produkce) nesmí překročit 70 % daňové povinnosti, která zůstává i po odečtení dvou slev zmíněných výše.

Investice na podporu rozvoje, uskutečněné od 1. 1. 2003, mají nárok po předchozím oznámení na ministerstvu financí na daňové pobídky. Daňoví poplatníci mohou využít daňové slevy na oprávněné investice, které budou realizovány v rámci programu rozvoje. Oprávněné investice zahrnují:

- ♦ investice se stávající hodnotou alespoň 3 miliardy HUF,
- ♦ investice upřednostňované obcí se stávající hodnotou alespoň 1 bilion HUF a 500 000 HUF v případě, že je investice realizována malou nebo středně velkou společností, a
- ♦ investice specifické povahy související s ochranou životního prostředí, filmovou produkcí a vytvářením pracovních míst.<sup>58</sup>

Každý typ investice musí splňovat řadu podmínek, např. investice musí vést ke zvýšení počtu pracovních míst, k novým nebo rozšířeným prostorám, nebo k novým či podstatně změněným výrobním procesům. Nová zařízení nebo nově vytvořená pracovní místa musí být také zachována po určité minimální dobu.

Současná hodnota slevy na dani použitá poplatníkem pro účely jeho rozvojových programů, nesmí překročit povolené úrovně podpory, jak je stanoveno v příslušných právních předpisech. Slevu na dani je možné využít v daňovém roce následujícím po roce, kdy byla investice uvedena do provozu a v následujících 9 let (nejpozději však do 14 zdaňovacích období od období, ve kterém bylo předloženo oznámení o slevě na dani). Jako výjimku z pravidla může ministerstvo financí udělit daňovou slevu na žádost plátce daně v případě, že současná hodnota investice realizovaná v rámci programu rozvoje přesahuje 100 milionů EUR (nebo ekvivalent v maďarské měně).

---

<sup>58</sup> V letech 2004 – 2006 byly mezi oprávněné investice zahrnuty i jiné investice – viz European Tax Handbook.

S cílem minimalizovat negativní dopady ekonomické poklesu, bylo několik podmínek této slevy zmírněno s účinností od 1. 1. 2010.

Následující pobídka je k dispozici pro malé a středně velké společnosti (dále jen „MSS“). Pokud si takovíto daňoví poplatníci vezmou půjčku od banky k pořízení nebo výrobě hmotného majetku, mohou si odečíst od své daně až 40 % zaplacených úroků z půjčky, a to až do maximálního odpočtu 6 miliónů HUF. Kromě toho si mohou MSS, které jsou zpravidla výhradně ve vlastnictví FO, odečíst investiční výdaje vynaložené na uvedení obchodního majetku do užívání, a to až do výše zisku před zdaněním.

MSS si mohly do roku 2009 odečíst také náklady na pořízení a údržbu domácích značek, náklady na chráněné modely a design a chráněné rostliny v případě, že tyto náklady nebyly účtovány jako přímé náklady na základní a aplikovaný výzkum nebo experimentální vývoj.

Od 1. 4. 2004 je v užívání společností pobídka na filmovou produkci v Maďarsku. Společnosti financující výrobu filmu, mají nárok na slevu na dani ve výši částky jejich poskytnuté dotace. Celková sleva na dani dostupná všem sponzorům je možná ve výši maximálně 20 % přímých nákladů produkce. Sleva může být převedena do budoucna (3 roky). Společnosti investující do produkce filmu mají také nárok na daňové zvýhodnění rovnající se výši částky poskytnuté podpory, i když není zahrnuta v zisku před zdaněním. Pokud financující společnost nabývá vlastnických práv k filmu, nelze zaznamenat náklady na sponzorování jako dotaci v souladu s účetními pravidly. V důsledku toho také nemá nárok na slevu na dani.

Tyto daňové pobídky nejsou k dispozici, pokud jde o výrobu filmů vhodných pouze pro dospělé, vzhledem k jejich obsahu.

Další pobídkou, kterou si představíme, je podpora zaměstnanosti v Maďarsku. Společnosti zaměstnávající učně si za každého z nich mohou odečíst 24 % zákonné minimální mzdy v případě, že se učeň zavázal k odbornému vzdělání za podmínek stanovených zákonem. Společnost si může také odečíst 12 % zákonné minimální mzdy, pokud je učňovo odborné školení založeno na dohodě o spolupráci s jeho školou.

V případě, že je učeň zaměstnán poté, co úspěšně složil odbornou zkoušku, nebo je zaměstnána dříve nezaměstnaná osoba nebo uvězněná osoba, je možné získat dvojnásobné odečtení příspěvků na sociální zabezpečení (po dobu až 12 měsíců).

Společnosti s méně než 20 zaměstnanci si mohou odečíst až 200 % mzdy vyplacené zaměstnancům, kteří jsou nejméně z 50 % postižení až do výše zákonné minimální mzdy.

Mikropodniky (s méně než 5 zaměstnanci a bez nesplacené daňové povinnosti na konci daňového období) mají také nárok na odpočet. Částku odpočtu zjistíme, když zvýšený roční průměr počtu zaměstnanců ve srovnání s předchozím daňovým obdobím vynásobí dvanácti násobkem zákonné minimální mzdy.

Poslední pobídka, se kterou se v rámci Maďarska seznámíme, je daňová pobídka na výzkum a vývoj (dále jen „VaV“). Společnost si může odečíst přímé náklady na základní a aplikovaný výzkum nebo experimentální vývoj. Musí jít ale o náklady, které nesmí být kryty dotací. Navíc jsou tyto náklady uznatelné ještě jednou, (tedy mohou být odečteny třikrát), pokud se poplatník zabývá základním výzkumem, aplikovaným výzkumem nebo experimentálním vývojem ve spolupráci s výzkumnou institucí, která byla založena institucí vyššího vzdělání nebo maďarskou akademií věd nebo vědeckou institucí. Tento odpočet však nesmí překročit 50 miliónů HUF za rok. Daňoví poplatníci, zabývající se také podnikáním, tuto pobídku použít nemůžou.

Sleva na dani je dostupná ve výši 10 % mzdových nákladů vypočítaných jako přímé náklady na základní výzkum, aplikovaný výzkum a experimentální vývoj anebo pro softwarové vývojáře v příslušném daňovém období a v následujících 3 letech.<sup>59</sup>

### 3.1.6 Malta

Malta se prezentuje jako země, která je zahraničním společnostem a jejich kapitálu velice otevřená. Vstup zahraničních investic je politicky podporován bez ohledu na vládnoucí stranu.<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> Volně podle European Tax Handbook (2004 – 2010).

<sup>60</sup> Dostupné z [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz), 2010.



Malta ve sledovaném období nabízí investorům ať už domácím nebo zahraničním, řadu pobídek, které si v textu níže podrobně rozebereme.

Podle zákona o obchodním loďstvu jsou přepravní organizace osvobozeny od daně z příjmů. Osvobození se vztahuje na příjmy pocházející z námořní činnosti, které jsou definovány v zákoně. Místo toho podléhají roční dani, která závisí na hmotnosti. Nerezidentním námořním společností jsou zdaněny všechny zisky z přepravy cestujících, pošty, dobytku nebo zboží na Maltu, ale ne zisky vyplývající z prodeje zboží, které jsou na Maltu přivezené výhradně pro překládku.

V rámci zákona o podnikání na Maltě (z roku 2007) má Malta Enterprise Corporation (dále jen „MEC“) nárok spravovat pobídky, které jsou kvalifikovaným podnikům k dispozici. V této souvislosti může ministr pro infrastrukturu, dopravu a komunikace se souhlasem ministra financí vydat nařízení, kterým zavádí pobídky a další podpůrná opatření, a také může do těchto nařízení přenést jakákoli ustanovení ze zákona o podpoře podnikání a nařízení pod ně spadající. Zákon o podnikání na Maltě také umožňuje MEC vydávat a zveřejňovat pokyny, které poskytují podrobnosti týkající se podmínek a kritérií, jež musí společnosti splnit, aby byly vhodné pro tyto pobídky a programy.

S účinností od 1. 1. 2008 byla ustanovení zákona o podpoře podnikání, vztahující se k investičním daňovým úlevám, převedena do nového legislativního rámce. Podle předpisů investiční pomoci (z roku 2008) jsou investiční daňové úlevy k dispozici na výdaje vzniklé od 1. 1. 2008 kvalifikovaným společností. Kvalifikovanou společností je např. obchodní společnost nebo společnost, která se zabývá výhradně jednou nebo více kvalifikovanými činnostmi (např. společnosti zabývající se informačními a komunikačními technologiemi, výzkumem, vývojem a inovacemi, logistickými operacemi a činnostmi, které licencované společnosti uskutečňují na základě maltského zákona o svobodných přístavech).

Investiční daňové slevy, na základě předpisů investiční pomoci, jsou vypočteny jako procento z kvalifikovaných kapitálových výdajů nebo mzdových nákladů na nově vytvořená pracovní místa. Sazby jsou poté stanoveny na 50 % pro malé podniky, 40 % pro středně velké podniky a 30 % pro velké podniky. Investiční daňové slevy se odečítají

od daňové povinnosti, která je vypočítaná podle běžně platné daňové sazby, nebo podle snížené sazby, pokud jsou uplatněny určité smlouvy.<sup>61</sup>

Mezi pobídky, které jsou v rámci zákona o podpoře podnikání ještě k dispozici, patří tyto následující:

1. Investiční příspěvky přesahující náklady za stroje a zařízení, pozemky, průmyslové budovy a stavby.
2. Snížená sazba daně ve výši 19, 25 % na reinvestované zisky, pokud jde o kvalifikované výdaje.

Pobídky byly dříve poskytovány na základě zákona o průmyslovém rozvoji. Tento zákon dále zůstává z velké části použitelný pro společnosti, které existovaly před 1. 11. 2000 a pro společnosti, které realizují projekty schválené před tímto datem (např. MSS měly nárok na desetileté daňové prázdny, pro tuto pobídku budou způsobilé do jejich vypršení nebo do roku 2011, podle toho co nastane dříve).

Dříve (do roku 2009) byly pobídky v rámci zákona o podpoře podnikání poskytovány jakémukoli podnikatelskému sektoru a ve vyšší míře (např. snížené sazby daně pro nově založené či existující společnosti, sleva na investice pro MSS aj.)

Následující pobídku upravuje zákon z roku 1989 o svobodných přístavech. Zákon stanovuje, aby Malta Freeport Corporation Limited jednala jako developer a samostatná autorita. Svobodný přístav je bezcelní zóna, která se nachází v okolí rozvinutého přístavu Marsaxlokk Bay. Obchodní činnosti svobodného přístavu vykonávané MSS, které existovaly už před 1. 11. 2000, jsou osvobozeny od daně z dokumentů a transferů, a také od daně z příjmů za obchodní zisky společnosti až do roku 2011. Velké společnosti, které také existovaly před 1. 11. 2000, mají nárok na různé investiční a daňové slevy sloužící k pokrytí končícího předešlého období daňových výjimek a odpočtů.

Firmy, které získaly licenci na základě maltského zákona o svobodných přístavech, jsou rovněž zahrnuty mezi společnosti, které vznikly a činí vše podle zákona o podpoře podnikání. Mohou tak využívat pobídek poskytovaných podle tohoto zákona. Kromě toho,

---

<sup>61</sup> V předchozích letech by daň mohla být vypočítána podle snížené sazby podle podmínek Business Promotion Regulations. Nicméně, tyto nižší sazby daně byly použitelné pouze do roku 2009.

s účinností od 1. 1. 2008, jsou licencované společnosti zároveň brány také jako kvalifikované společnosti, pokud jde o předpisy investiční podpory a předpisy podle zákona o podnikání na Maltě.

Poslední pobídku, kterou si představíme, je sleva na dani související s výdaji na VaV. Na Maltě je ji možné využívat od 1. 1. 2005. Sleva na dani se vypočte jako určité procento z oprávněných výdajů na VaV. Vedle přímých výdajů na VaV existují také náklady související s VaV jako např. školení zaměstnanců nebo najímání nových pracovníků. Tyto související náklady mohou být brány také jako kvalifikované výdaje.

Sleva je poskytována jako doplněk k běžné odpočtu výdajů ze zdanitelného příjmu. Použitelná procentuální sazba se pohybuje od 10,5 % do 35 % v závislosti na typu VaV, vzniklých výdajích, dále také na tom, zda je daňový poplatník malá nebo středně velká společnost a zda je projekt financovaný z prostředků Evropské unie. Dávky poskytované podle zákona o podpoře podnikání jsou odečteny při určování výše slevy.

Činnosti VaV jsou stále častěji považovány za důležité odvětví ekonomiky na Maltě. V tomto ohledu jsou různé pobídky, včetně daňových úlev na podporu podniků zabývajících se VaV, nabízeny na základě pokynů vydaných v rámci zákona Malta Enterprise.

V předchozích letech (2008 – 2009) mohly MSS těžit z vyšších daňových slev a širší definice způsobilých výdajů (tj. MSS si mohly započítat větší množství nákladů).<sup>62</sup>

### 3.1.7 Polsko

Polsko je zemí s výhodnou polohou, která zaujímá desáté místo v Evropě z hlediska její rozlohy. Jedná se o stabilní demokratický stát disponující s velkým potenciálem pracovní síly. Rizika investování v této zemi jsou dlouhodobě na srovnatelné úrovni s riziky investování v České republice a jsou především komerčního a měnového charakteru.<sup>63</sup>

Investiční pobídky jsou poskytovány ve formě zvláštní ekonomické zóny (dále jen „ZEZ“). Podle zákona o zvláštních ekonomických zónách (z roku 1994) bylo zřízeno 14 ZEZ. V závislosti na zóně budou tyto zóny fungovat do roku 2020.

---

<sup>62</sup> Volně podle European Tax Handbook (2004 – 2010).

<sup>63</sup> Dostupné z [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz), 2010.

Od 1. 1. 2001 byl zaveden nový zákon o státní pomoci, který nahradil dřívější systém pobídek v ZEZ, a byly stanoveny i nové pravidla pro udělování daňových pobídek. Nicméně podniky, kterým bylo poskytnuto povolení k provozu v ZEZ před 1. 1. 2001, i nadále využívají pobídek v rámci starého režimu.

V rámci nového režimu mohou být jen ty podniky, které získaly povolení od 1. 1. 2001. Tyto podniky mohou získat peněžní hotovost (dotaci) až do výše poskytnuté regionální podpory v té oblasti za předpokladu, že profinancují v dané zóně alespoň 100 000 EUR. Maximální výše regionální podpory v ZEZ je 30 % až 50 % kvalifikovaných výdajů v závislosti na regionu.

Podniky si mohou vybrat mezi dvěma formami regionální podpory, a to mezi podporou na vytváření nových investic a podporou na vytváření nových pracovních míst.

V případě regionální podpory na vytváření nových investic patří do kvalifikovaných výdajů:

- ♦ pořizovací náklady na pozemky až do výše 5 % celkových investičních výdajů,
- ♦ náklady na budovy a stavby až do výše 40 % celkových investičních výdajů, a
- ♦ náklady na vybavení, a to až do výše 70 % celkových investičních výdajů.

Regionální podpora na nové investice je udělena v případě, že podnikatelská činnost souvisí s investicí a je prováděna po dobu nejméně 5 let (3 roky pokud se jedná o MSS), vlastnictví nabytého majetku zůstává v podniku taky po dobu nejméně 5 let (3 roky pokud se jedná o MSS) a nejméně 25 % nákladů na investici je uhrazeno ze zdrojů podniků.

V případě podpory na vytváření nových pracovních míst se výše kvalifikovaných výdajů rovná mzdovým nákladům na nového zaměstnance vynaložených během 2 let. Náklady zahrnují hrubé odměny zaměstnanců a všechny související povinné poplatky. Nová pracovní místa musí být zachována po dobu 5 let (3 roky pokud se jedná o MSS).

V Polsku jsou v rámci pobídek povoleny i zrychlené odpisy, ale pouze v případě některých nových dlouhodobých aktiv. Způsobilá aktiva pro zrychlené odpisy jsou určena zákonem a zahrnují stroje a vybavení k obecnému použití, stejně jako stroje a vybavení používané v chemickém nebo potravinářském průmyslu, zemědělství, stavebnictví aj.

Malé podniky (obrat vč. DPH je nižší než 1,2 miliónů EUR<sup>64</sup>) a startovací společnosti se mohou u některých stálých aktiv rozhodnout pro okamžitý odpočet. Takové okamžité odpočty nesmí celkově překročit částku 100 000 EUR (v letech 2009 a 2010).<sup>65</sup>

Poslední pobídkou, kterou Polsko ve sledovaném období poskytuje, je režim tonážní daně. Od 1. 1. 2007 si mohou daňoví poplatníci (jak rezidenti, tak nerezidenti) namísto placení daně z příjmů podle obecných pravidel zvolit placení tonážní daní. Podmínkou režimu je, že společnost musí poskytovat mezinárodní námořní služby a používat k tomu lodě o váze alespoň 100 tun/lod'. Zdanitelný základ je počítán vynásobením denní sazby, která je stanovena v závislosti na čisté tonáži lodě a počtu dnů provozu lodě. Takto spočítaný základ daně se pak zdaňuje pomocí běžné sazby.

V souvislosti s vyšetřováním, které zahájila Evropská komise z důvodu zkoumání, zda je režim tonážní daně ve shodě se směrnicemi EU v oblasti státní podpory v námořní dopravě, bylo použití tonážní daně načas pozastaveno. Po konečném schválení bude tonážní daň opět aplikována od 1. 1. 2011.<sup>66</sup>

### 3.1.8 Slovensko

Slovensko ve sledovaném období (2004 – 2010) realizovalo hned několik změn. Od začátku roku 2008 neposkytuje žádné nové investiční pobídky, však pobídky poskytnuté v předcházejících letech jsou nadále uplatňovány až do jejich vypršení. Podle přechodných nařízení obsažených v daňovém zákonu můžou uplatnit slevu na dani a další úlevy ty společnosti,<sup>67</sup> jejichž žádosti o investiční pobídky byly schváleny příslušnou státní agenturou před 31. 12. 2007.

Od 1. 1. 2007 se poskytování podpory řídí podle slovenských předpisů a předpisů Evropské unie (nařízení Evropské Komise). Jedná se o předpisy, které se týkají strategie regionální podpory na období 2007 – 2013.

---

<sup>64</sup> V roce 2010; v letech 2007 – 2009 nesměl obrat malého podniku vč. DPH překročit částku 800 miliónů EUR.

<sup>65</sup> V letech 2007 a 2008, kdy byla tato podmínka, nesmí odpočty celkově překročit částku 50 000 EUR/rok.

<sup>66</sup> Volně podle European Tax Handbook (2004 – 2010).

<sup>67</sup> Tyto slevy a další úlevy jsou určeny pro společnosti, které byly založeny po 1. 12. 2001.

Sleva na dani je poskytována v celém sledovaném období společnostem, které jsou posouzeny jako „strategický investor“, který neměl výhody např. z daňových prázdin u joint ventures.<sup>68</sup> Sleva je k dispozici až na 5 let (dříve byla sleva poskytována na dobu 10 let), při splnění následujících podmínek:

- ♦ je postaveno nové obchodní zařízení, nebo stávající je rozšířeno nebo vylepšeno,
- ♦ minimální investice do aktiv musí být alespoň ve výši 400 miliónů SKK, z čehož 50 % musí být investováno z vlastního kapitálu,<sup>69</sup>
- ♦ investice je dokončená a příslušné obchodní aktivity zahájeny do 3 let od vystavení příslušného rozhodnutí,
- ♦ tržby společnosti musí dosáhnout alespoň 80% předpokládaných tržeb avizovaných v žádosti.

Tato sleva je omezena minimální výší korporátní daně a kumulativní částkou, která je uvedena v závazných rozhodnutích vlády.

Kromě uvedené slevy na dani mohou investoři za určitých podmínek těžit ze státních příspěvků na vytváření nových pracovních míst a rekvalifikaci nově najatých zaměstnanců.

V roce 2004 Slovensko poskytovalo investorům ještě další pobídku. Byly jí daňové prázdny pro joint ventures. Žádost o ně musela být schválena agenturou státní podpory nejpozději do 31. 12. 2006. Tato pobídka byla určena pro společnosti založené před 31. 12. 2003 na období pěti let, za stanovených podmínek.<sup>70</sup>

### 3.1.9 Slovinsko

Slovinsko je zemí s rozvinutou ekonomikou a politická rizika při investování ve Slovinsku prakticky neexistují. Slovinsko má tradiční vazby se státy bývalé Jugoslávie, což je pro něj výhodou, protože díky tomu zde snadněji umísťuje své investice.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> Joint venture funguje tak, že většinou domácí podnik spolu se zahraničním podnikem vytvoří novou společnou obchodně-právní entitu (většinou akciovou společnost). Cílem je spojit přednosti či zkušenosti obou partnerů, např. zahraniční subjekt může nabídnout peníze či prověřenou značku, domácí má zase znalosti místního trhu.

<sup>69</sup> Tyto částky jsou v regionech, kde je nezaměstnanost nad 10 %, sníženy na polovinu.

<sup>70</sup> Volně podle European Tax Handbook (2004 – 2010).

<sup>71</sup> Dostupné z [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz), 2010.

Slovinsko investorům nabízí několik druhů pobídek. První z nich jsou příspěvky na investice do hmotných nebo nehmotných aktiv a příspěvky na investice do VaV. Společnosti mohou žádat o investiční příspěvek ve výši 30 % investované částky do zařízení a nehmotných aktiv. Nicméně roční výše takového příspěvku nesmí překročit 30 000 EUR v roce investice. Přebytek může být převeden do budoucna na dobu 5 let. Investiční příspěvek se vztahuje na všechna zařízení kromě kancelářského nábytku a osobních automobilů, které nejsou hybridní nebo elektrické. Nehmotná aktiva vylučují goodwill a investice do aktiv třetí strany.

Společnosti dále také mohou požádat o příspěvek na VaV rovnající se 20 % částky investované do jejich interních VaV aktivit nebo do nákupu služeb v oblasti VaV od třetí strany. Výše příspěvku je omezena zdanitelným základem daňového období. Případný přebytek může být převeden do další 5 daňových období.

Daňoví poplatníci se sídlem v určitých regionech mohou žádat o příspěvek na VaV ve výši 30 % nebo 40 % (záleží na regionu) investované částky, místo 20 %, jenž byl zmíněn výše. Tato pobídka byla schválena Evropskou komisí, ale stejně se můžou aplikovat další specifická pravidla.

Následující pobídka, kterou Slovinsko od roku 2006 nabízí, souvisí se zaměstnaností. Zaměstnavatelé si mohou odečíst zaplacené pojistné na dobrovolné, doplňkové, kolektivní, důchodové systémy jménem zaměstnanců. Výše odpočtu je omezena částkou rovnající se 24 % povinných důchodových příspěvků a příspěvků na invalidní pojištění za zaměstnance. Částka však nesmí překročit 2 646,21 EUR za zdaňovací období (za rok 2010; částka se v každém roce mění – viz European Tax Handbook 2004 - 2010).

Kromě toho si zaměstnavatelé mohou odečíst 50 % až 70 % z vyplacených hrubých mezd zdravotně postižených zaměstnanců v závislosti na povaze a stupni postižení nebo počtu zdravotně postižených zaměstnanců.

Ve výše uvedených případech, je odpočitatelná částka omezena základem daně.

Ve Slovinsku se mezi pobídky řadí (od roku 2006) také položka darů. Dary obecně nejsou odpočitatelné od základu korporátní daně. Nicméně peněžní platby nebo příspěvky na humanitární, charitativní, vědecké, vzdělávací, sportovní, kulturní, ekologické a náboženské

účely poskytnuté slovinským občanům nebo občanům EHP, mohou být odečteny až do výše 0,3 % zdanitelného příjmu daňového období. Kromě toho, dar může být odečten až do výše 0,2 % zdanitelného příjmu daňového období, za předpokladu, že darování je na konkrétní charitativní účely.

Navíc částky darované politickým stranám si lze odečíst až do částky rovnající se třinásobku průměrných měsíčních platů zaměstnanců.

Výše zmíněné odpočty jsou omezeny na daňový základ daného roku. Jakýkoli přebytek může být přenesen do 3 následujících daňových období.

Následující pobídka je garantována společností působícím ve speciálních ekonomických zónách. Přednostní daňový režim je garantováno do roku 2010 společností, operujícím v Koper Economic Zone a Maribor Economic Zone. Výhody zahrnují nižší sazbu korporátní daně (minimální sazba 10 %) odvozenou z aktivit, které v zóně společnosti provozují.

Poslední pobídku, kterou si v rámci Slovinska představíme, je režim tonážní daně, který je k dispozici od 1. 1. 2008. Kvalifikovaní daňoví poplatníci (rezidentní i nerezidentní podnikatelé a společnosti) se mohou rozhodnout, že místo placení daně z příjmů podle obecných pravidel budou používat k placení režim tonážní daně. Tento režim mohou užívat, pokud poskytují mezinárodní námořní služby a používají k tomu lodě o váze větší než 100 tun/1 loď.

Základ daně se stanoví vynásobením denní sazby, která je dána v závislosti na čisté tonáži (váze) lodi podle počtu dnů provozu lodě. Daň se poté vypočítává z tohoto základu daně pomocí obecné sazby. Pokud se poplatník rozhodne pro režim tonážní daně, zavazuje se mu po dobu 10 let.<sup>72</sup>

Po třech letech od největšího rozšíření Evropské unie jsou do ní přizvány další dvě země, které splnily dané podmínky. Těmito zeměmi jsou Bulharsko a Rumunsko. V následujícím textu si tyto země charakterizujeme a vymezíme pobídky, které poskytují.

---

<sup>72</sup> Volně podle European Tax Handbook (2004 – 2010).



### 3.1.10 Bulharsko

Bulharsko propojuje Evropskou unií se zeměmi černomořského regionu, Blízkého východu a střední Asie. Také ho protíná několik evropských dopravních koridorů jak ve směrech sever – jih, tak i západ - východ. Má výhodnou zeměpisnou polohu a v posledních letech se zdála být poměrně lákovou i pokud se jedná o investice do turistického ruchu, zejména do nemovitostí na černomořském pobřeží a v horských turistických a lyžařských střediscích.<sup>73</sup>

Vstup Bulharska do Evropské unie (v roce 2007) mu zajišťuje poměrně vysokou úroveň ochrany investic.

Bulharsko ve sledovaném období (2007 – 2010) poskytuje několik druhů pobídek, mezi které řadíme:

- ♦ regionální pobídky,
- ♦ tonážní daň,
- ♦ zemědělské pobídky,
- ♦ investiční programy.

Pokud se jedná o regionální pobídky, v průběhu sledovaného období došlo k několika změnám. Podmínkou regionálních pobídek je, že vždy musí být daná pobídka směřována do obcí s vysokou nezaměstnaností. Tyto obce jsou stanoveny ministerstvem financí. Zákon dále stanoví společnosti, na které společnosti se regionální pobídky vztahují a na které ne (např. společnosti zabývající se výrobou uhlí, oceli, stavbou lodí, společnosti, které jsou v konkurzním řízení a další.)

Do konce roku 2007 bylo možné dosáhnout na 10% daňovou slevu na investice, které šly do obcí s vysokou nezaměstnaností. Toto osvobození na zisky od roku 2008 neplatí.

Společnosti, které vyrábějí pouze v určených obcích s vysokou mírou nezaměstnanosti (o 35 % vyšší nezaměstnanost, než je průměrná nezaměstnanost) mají nárok na 100% slevu na korporátní dani. Tato sleva na dani platí v celém sledovaném období, nýbrž od roku 2008 musí být dále ještě splněny následující zvláštní podmínky tak, aby tato pobídka byla

---

<sup>73</sup> Dostupné z [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz), 2010.

v souladu s pravidly Evropské unie o státní pomoci. Existují 2 možnosti daňových slev stanovených v zákoně:

- ♦ **Regionální podpory:** částka rovnající se daňové slevě musí být investována do 4 let do vhodné počáteční investice.
- ♦ **Podpory de minimis:**<sup>74</sup> sleva spolu s jakoukoli jinou podporou de minimis, nesmí přesáhnout hranici 200 000 EUR za poslední 3 roky.

V obou případech se osvobození nevztahuje na určitá odvětví a společnosti, které jsou v obtížích a jsou uplatňovány zákony proti slučování společností.

Mezi regionální pobídky patřily také pracovní pobídky, které se od roku 2009 vztahují na všechny regiony, ne pouze na ty s vysokou nezaměstnaností, které je vyšší než 50 % průměr.

Zaměstnavatelé mají nárok na odečet dvojnásobku povinných příspěvků na sociální pojištění za každého dříve nezaměstnaného člověka, který je zaměstnán na nově vytvořeném místě. Osoba, která je takto zaměstnaná, musí získat standardní pracovní smlouvu. Nově vytvořená pracovní místa musí být zachována po dobu nejméně 3 let. Další podmínkou je, že další odpočet spolu s dalšími podporami zaměstnanosti po dobu 2 let musí být menší než 50 % úhrady za příslušné zaměstnance.

Od roku 2009 jsou pravidla této pobídky stanovena trochu jinak. Zaměstnavatelé mají stále nárok na odečet dvojnásobku povinných příspěvků na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placené za nově přijaté zaměstnance na dobu až 12 měsíců. Pobídka může být použita pouze v daňovém období, ve kterém vyprší 12 měsíční lhůta, dodatečné podmínky jsou následující:

- ♦ zaměstnanec byl buď nezaměstnaných déle než 1 rok, nebo starší 50 let anebo byl zdravotně postižený, a
- ♦ pracovní období je minimálně 12 měsíců.

Poslední regionální pobídkou, která by zde mohla patřit, jsou daňové prázdniny. Od 1. 1. 2009, byly daňové prázdniny pro investice znovu zavedeny. Ustanovení však nikdy

---

<sup>74</sup> Podpora de minimis, neboli veřejná podpora malého rozsahu. Jedná se o takovou podporu, která svojí výší neovlivňuje obchod mezi členskými státy Evropské unie a nenarušuje ani neohrožuje hospodářskou soutěž.

nevstoupilo v platnost, protože Evropská komise nikdy nevydala schválení státní podpory. V důsledku toho byly daňové prázdny zrušeny k 1. 1. 2010. Tato pobídka v Bulharsku existovala již v minulosti podle zákona o zahraničních investicích a vztahovala se na společnosti, které splnily dříve stanovené podmínky do konce roku 1998. Těmto společnostem se mohlo dostat až desetileté slevy na dani.

Pokud jde o režim tonážní daně, mohou si jej zvolit obchodní lodní společnosti namísto korporátní daně na období 5 let. Podle tohoto režimu se základ daně stanoví podle čisté tonáže (váhy) provozovaných lodí na den. Chce-li mít společnost nárok na tento režim, musí být všichni členové její posádky státními příslušníky Bulharska nebo zemí EHP, nejméně 60 % čisté tonáže loďstva společnosti musí plout pod vlajkou Bulharska nebo jiné země EHP a čistá tonáž každé lodě musí být větší než 100 tun. Režim tonážní daně není k dispozici, pokud jde o zábavní lodě, rybářské čluny, pobřežní plošiny pro přírodní zdroje a lodě pronajaté na základě nájemní smlouvy.

Zemědělci v rámci zemědělských pobídek mají nárok na 60 % slevu z daně z příjmů, pokud jde o jejich příjem z nezpracované rostlinné a živočišné výroby. Od 1. 1. 2010, byla zavedena podrobná pravidla pro dosažení souladu s požadavky státní podpory Evropské unie. Sleva na dani bude použitelná pouze po schválení ze strany Evropské komise a skončí dne 31. 12. 2013.

Pokud jde o investiční programy, tak jsou od korporátní daně osvobozeny ty společnosti, které provádějí kolektivní investování. Kolektivní investování se děje např. ve společných investičních společnostech, fondech a podílových fondech, uzavřených investičních společnostech a zvláštních investičních společnostech. Výnosy z penzijních fondů jsou od daně také osvobozeny.<sup>75</sup>

### 3.1.11 Rumunsko

Rumunsko ve sledovaném období (2004 – 2010), od vstupu do Evropské unie (2007), poskytuje daňové pobídky pouze v zónách volného obchodu pro investory, kteří v těchto zónách mají licenci k provozu. Tito investoři jsou osvobozeni od cla a spotřebních daní

---

<sup>75</sup> Volně podle European Tax Handbook (2004 – 2010).

(na dovoz vybavení, surovin a náhradních dílů). Osvobození od DPH je poskytnuto jen na zboží, které je zavedeno v zónách volného obchodu a souvisejících službách.

Své zisky mohou zahraniční investoři posílat bez omezení nazpět do vlasti. Zóny volného obchodu zahrnují přístavy Galati, Sulina, Constanta-Sud, Braila, Giurgiu a Curtici/Arad.

Do 31. 12.2006 byl v Rumunsku poskytován režim přímých investičních pobídek u způsobilých přímých investic. Tento režim byl však s účinností od 1. 1. 2007 zrušen.<sup>76</sup>

V této kapitole dále pokračujeme v již dříve zmíněné příloze č. 3, kde jsou uvedeny státy zakládající Evropskou unii a státy Evropské unie, které přistoupily před rokem 2000.

---

<sup>76</sup> Volně podle European Tax Handbook (2004 – 2010).

## 4 Vyhodnocení vývoje investičních pobídek v letech 2004 – 2010

Korporátní daň jednoznačně ovlivňuje podnikání na kapitálovém trhu nebo rozhodování investorů, kde budou umisťovat a investovat svůj kapitál. Má negativní účinek na podnikatele podléhající ji, neboť zdražuje výrobu a tím tedy zvyšuje ceny.

Česká republika již několik let snižuje sazbu korporátní daně. Je to trend, který zasáhl celou Evropu (viz příloha č. 2). Jedním z důvodů je podpora stávajících podnikatelů na kapitálovém trhu a také snaha na trh přilákat nové, zejména zahraniční investory s jejich zahraničním kapitálem a podpořit tak další růst podnikání v zemi.

Nominální sazba však sama o sobě nemá moc dobrou vypovídající hodnotu, neboť jsou v zemích k dispozici různé odpočty, odpisy, slevy, zápočty ztrát atd. v různé velikosti a množství. Patří k nim i námi zkoumané daňové investiční pobídky. O daňových investičních pobídkách s jistotou víme, že ovlivňují konkurenceschopnost i hospodářský výkon země, ale nejsou jediným hlavním faktorem při rozhodování o umístění investorova kapitálu. V konečné fázi rozhodování se k nim však, z hlediska výše a množství, významně přihlíží.

V této kapitole se věnujeme analýze již dříve zmíněných informací o jednotlivých zemích Evropské unie v období 2004 – 2010 a jejich pobídkám. Budeme se zde snažit o názorné propojení informací o vývoji investičních daňových pobídek, pomocí metody škálování.

***Hypotézu***, kterou jsme v diplomové práci zvolili, je následující tvrzení: „*Daňové investiční pobídky se ve zkoumaném období ve všech zemích Evropské unie snižují.*“

Než se dostaneme k analýze vývoje daňových investičních pobídek, nejprve si uvedeme, zda země pobídky poskytují/ neposkytují, nebo ve kterém roce je poskytovat přestaly. Jde o shrnutí předchozí kapitoly, kde je tento vývoj zaznamenán slovně, my si však pro přehlednost uvedeme tabulku č. 4.1, kde vše jasně uvidíme. Tabulka bude obsahovat všech 27 států Evropské unie ve zkoumaném období 2004 – 2010. Pokud v zemi pobídky

poskytovány byly a jsou, bude u země a roku napsáno „ANO“. Naopak pokud v zemi došlo v průběhu let ke zrušení, nebo země pobídky neposkytuje, bude uvedeno „NE“.

**Tabulka č. 4.1. Vyhodnocení poskytování/ neposkytování pobídek**

Stát	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<b>Belgie</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Bulharsko</b>	x	x	x	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Česká Republika</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Dánsko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Estonsko</b>	NE	NE	NE	NE	NE	NE	NE
<b>Finsko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Francie</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Irsko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Itálie</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Kypr</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Litva</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Lotyšsko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Lucembursko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Maďarsko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Malta</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Německo</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Nizozemí</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Polsko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Portugalsko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Rakousko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Rumunsko</b>	x	x	x	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Řecko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Slovensko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	NE	NE	ANO
<b>Slovinsko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Španělsko</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Švédsko</b>	ANO	ANO	NE	NE	NE	NE	NE
<b>Velká Británie</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů knih European Tax Handbook 2004 – 2010.

Pozn.: x = nezjišťováno

Z tabulky č. 4.1 je patrné, že většina zemí pobídky pravidelně, každý rok poskytuje. Ve zkoumaném období existuje pouze jediná země, která pobídky nenabízela vůbec, touto zemí je **Estonsko**. Dále zde můžeme vidět jiné dvě země, které přestaly pobídky poskytovat, v průběhu zkoumaného období, těmito zeměmi jsou Švédsko a Slovensko. **Švédsko** poskytovalo úlevu od dvojího zdanění pro malé podniky, jenže tato pobídka byla zrušena

s účinností od 1. 1. 2006. Od toho roku Švédsko malým podnikům ani jiným společnostem žádné pobídky neposkytuje. Pokud jde o **Slovensko**, od roku 2007 probíhala novelizace zákona o investičních pobídkách, a tím také došlo k přerušení poskytování pobídek. Jak tabulka ukazuje v přechodném období let 2008 a 2009, nebyly poskytovány žádné nové pobídky, jenom dobíhaly ty dřívější, které byly pro společnosti stanoveny na několik let dopředu. Jedná se o slevu na dani, která je poskytována po dobu 5 let kvalifikovaným společností<sup>77</sup>, jež splňují podmínky stanovené konkrétními investičními projekty. Jedná se o ty společnosti, jejichž žádost o investiční pobídky byly schváleny příslušnou státní agenturou před 31. 12. 2007. Od roku 2010 je na Slovensku korporátní daň udělována na základě zákona o investičních pobídkách a úlevy jsou poskytovány na základě splnění podmínek stanovených daným zákonem a podléhající schválení ministerstva hospodářství.

Částečně bychom zde mohli zařadit také **Kypr**, neboť země investiční příspěvky neposkytuje. Na základě reformy od 1. 1. 2003 nezabezpečuje žádné investiční příspěvky, odpočty, slevy ani snížené sazby daně na investice do Kypru. Kypr však nabízí speciální režimy pro lodní společnosti (viz kapitola 3.1.2 – Kypr), které jsou řazeny mezi pobídky, a proto nemůžeme říct, že by neposkytoval žádné pobídky. Také **Dánsko** od roku 2008 poskytuje pouze režim tonážní daně pro kvalifikované lodní společnosti.

Dále ještě navážeme na předchozí tabulku č. 4.1, kde jsme si ukázali, ve kterých zemích pobídky existují/ neexistují. Následující tabulkou č. 4.2 zjistíme, zda a v jaké míře došlo k vývoji pobídek. Použijeme zde *metodu škálování*, která nám pomůže při zkoumání vývoje pobídek. Vycházet budeme vždy z roku předešlého před rokem, který zkoumáme (tj. pokud např. zkoumáme rok 2006, díváme se přitom na rok 2005, v jaké míře došlo ke změně). Jedná se o sedmileté období, což je pro náš výzkum dostačující. Výchozí bod (tj. rok 2004) bude označen symbolem „0“. Pokud dojde v pobídkách u jednotlivé země v daném roce, oproti předchozímu stavu ke změně, pak budou tyto změny označeny symboly „+ a 2+“ → v případě zlepšení, a „– a 2–“ → v případě zhoršení. Pokud by došlo k situaci, že ke změně nedošlo a nadcházející rok je stejný jako rok předešlý (tj. např. rok 2006 = 2005), bude to označeno písmeny „ST“. Pokud jde o Bulharsko a Rumunsko, u těchto zemí zvolíme jako výchozí bod rok 2007. Pod tabulkou bude uvedeno stručné slovní vyjádření, rozsáhlé vyjádření a popis změn je uveden v kapitole 2.1 a příloze č. 3.

---

<sup>77</sup>Viz kapitola 3.1 – Slovensko.

Tabulka č. 4.2: Vývoj pobídek ve sledovaném období 2004 - 2010

Stát	2004	04/2005	05/2006	06/2007	07/2008	08/2009	09/2010
Belgie	0	+	2+	ST	–	+	–
Bulharsko	x	x	x	0	+	+	–
Česká republika	0	+	ST	ST	+	ST	ST
Dánsko	0	ST	ST	+	2–	ST	ST
Estonsko	ve zkoumaném období nejsou žádné pobídky poskytovány						
Finsko	0	ST	ST	ST	ST	2+	ST
Francie	0	2+	+	+	+	+	+
Irsko	0	ST	ST	+	ST	+	ST
Itálie	0	+	ST	–	–	+	+
Kypr	0	ST	2–	ST	ST	ST	ST
Litva	0	+	ST	ST	+	+	+
Lotyšsko	0	–	–	–	ST	ST	ST
Lucembursko	0	2+	+	–	+	ST	ST
Maďarsko	0	+	+	ST	+	ST	+
Malta	0	ST	+	–	+	–	ST
Německo	0	+	ST	ST	+	+	ST
Nizozemí	0	–	–	+	+	ST	+
Polsko	0	ST	ST	+	ST	+	+
Portugalsko	0	+	+	+	2+	+	ST
Rakousko	0	ST	+	ST	+	ST	ST
Rumunsko	x	x	x	0	ST	ST	ST
Řecko	0	–	+	ST	ST	ST	ST
Slovensko	0	2–	ST	ST	2–	ST	+
Slovinsko	0	ST	2+	–	ST	2+	ST
Španělsko	0	ST	ST	2–	–	–	–
Švédsko	0	ST	ST	2–	ST	ST	ST
Velká Británie	0	ST	ST	+	ST	+	ST

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů knih European Tax Handbook 2004 – 2010.

Pozn.: x = nezjišťováno

Tabulka č. 4.2 jasně naznačuje, že země se snaží s pobídkami neustále pracovat, neboť jsou jedním z nástrojů konkurence mezi státy. **Belgie** je zemí, ve které se pobídky neustále vyvíjejí, dochází ke zvyšování procentních odpočtů na investice, vznikají nové pobídky a jsou vyčleněny a zvýhodněny i MSS. Rok 2006 jsme označili symbolem 2+, důvodem bylo kompletní vytvoření některých nových pobídek. Roky 2007 a 2010 jsme uvedli jako zhoršení, neboť v těchto letech naopak dochází ke snížení procentních odpočtů na investice. **Bulharsko** ve dvou letech po vstupu do Evropské unie hodnotíme kladně, neboť dochází k rozšiřování pobídek, jako např. pracovní pobídky a daňové prázdny. Rok 2010 však



přinesl zrušení daňových prázdnin a proto je hodnocení záporné. **Česká republika** se vyvíjela od počátku zkoumaného období z pohledu kvalifikovaných společností správným směrem (např. byly nově zavedeny pobídky pro VaV, nebo byly u investičních pobídek zmírněny některé podmínky na jejich získání). Můžeme ji také zařadit k zemím, které své pobídky příliš nemění, když tak pouze některé podmínky investorům pro dosažení úlev.

U **Dánska** velké změny nevidíme, až v roce 2008 dochází k výraznější přeměně a tou je zrušení zvýšeného odpočtu na VaV (rok před tím byl tento odpočet více zvýhodněn pro kvalifikované společnosti). **Finsko** je jednou z mála zemí, u kterých nevidíme žádný velký posun ve vývoji pobídek. Pouze pro roky 2009 a 2010 byly zmírněny podmínky zrychlených odpisů a sazby ročních odpisů dočasně zdvojnásobeny jako součást stimulačního balíčku pro ekonomiku. Tento krok v době krize udělalo pouze málo zemí, proto jej hodnotíme symbolem „2+“. **Francie** je zemí, kde se pobídky neustále mění, pro investory však tím správným směrem (tj. jsou vytvářeny nové pobídky, zjednodušují se výpočty dané slevy na dani a upravují se podmínky pro dosažení určitých pobídek). **Irsko** se řadí mezi země, kde se pobídky ve zkoumaném období příliš nemění, ale i tak např. dochází ke zvyšování určitých daňových podpor nebo prodlužování pobídek, které již neměly nadále platit. **Itálii** bychom v celkovém vývoji ohodnotili spíše záporně. Došlo ke zrušení několika pobídek (např. odpočty na VaV, podpory zaměstnanosti, zrychlené odpisy aj.) Některé z těchto pobídek byly v roce 2007 nahrazeny regionálními pobídkami v krizi postižených oblastech. V letech 2009 a 2010 došlo k rozšíření regionální pobídek o slevy na dani za každého nového zaměstnance (2009) a daňové pobídky do průmyslu (2010).

U **Kypru** je velice obtížné analyzovat jejich pobídky, neboť tato země od 1. 1. 2003 neposkytuje žádné investiční příspěvky, odpočty, slevy či snížené sazby daně. Kypr poskytuje v celém období pouze speciální režim tonážní daně. V roce 2006 však došlo k omezení i této pobídky, proto je tento rok označen symbolem „2–“. **Litvu** můžeme ve sledovaném období ohodnotit pozitivně. V roce 2005 došlo k přehlednějšímu uspořádání pobídek pro investory, v roce 2008 došlo k rozšíření pobídek o nové, nejvýraznější byl režim tonážní daně a v dalších letech dochází k úpravám těchto stávajících pobídek, co se týče výše úlevy, sazby, limitu atd. **Lotyšsko** je ve zkoumaném období hodnoceno záporně z důvodu zrušení většiny slev v průběhu 3 let. Ostatní pobídky se nijak zvlášť nevyvíjely. V **Lucembursku** lze systém pobídek ohodnotit jako kvalitní, jsou zde vytvářeny nové pobídky, možnosti pro úlevy od daně, zákony upravovány tak, aby neodporovaly nařízením Evropské unie, atd. I to však

může vést ke zrušení některých pobídek v přechodném období, jak je vidět v roce 2006. Tak jako mnoho jiných zemí je i **Maďarsko** je ve zkoumaném období hodnoceno kladně. Pobídky se vyvíjejí v souladu s legislativou, pokud byly některé zrušeny, byly nahrazeny novými daňovými slevami. Dokonce došlo ke zmírnění několika podmínek určitých slev na dani, úmyslem bylo minimalizovat negativní dopady ekonomického poklesu (s účinností od 1. 1. 2010). Další zemí, kterou víceméně hodnotíme kladně, je **Malta**. Kladně hodnotíme především nově vzniklé pobídky a s tím souvisejí i daňové úlevy, zápočty nákladů aj. Pokud hledáme zápory, vidíme je např. v tom, že od roku 2007 byly MSS sníženy daňové slevy na investice, nebo že díky legislativním změnám v zákonech (v roce 2009) dochází k rušení pobídek pro průmyslový rozvoj. **Německo** můžeme zařadit mezi země, které své pobídky v průběhu zkoumaného období moc nemění. Jak je v tabulce vidět, rok 2005, 2008 a 2009 hodnotíme jako zlepšení, protože došlo k rozšíření pobídek pro lodní společnosti (tonážní daň). A v letech 2008 a 2009 dále došlo u dodatečných odpisů ke zvýšení limitů, aby jich mohlo dosáhnout více společností.

Tabulka nám dále ukazuje, že **Nizozemsko** bylo v letech 2005 a 2006 hodnoceno záporně. Důvodem byly zpřísnující se podmínky pro získání daných odpočtů a rušení některých pobídek. Od roku 2006 se však vývoj změnil a podmínky se znovu stávaly pro dané společnosti volnějšímí. V roce 2010 došlo znovu ke změně podmínek pro kvalifikované společnosti, kterou jsme ohodnotili jako pozitivní vývoj. **Polsko** řadíme k zemím, které hodnotíme kladně a v průběhu zkoumaného období se moc nezměnily. V letech, které jsou označeny symbolem „+“ jsme zaznamenali rozvoj pobídek směrem k MSS. V roce 2007 navíc došlo k rozšíření balíku pobídek a speciální režim tonážní daně. **Portugalsko** je jednou z mála zemí, o níž můžeme říct, že poskytuje opravdu velké množství pobídek. V průběhu sledovaného období jich ještě během let přibývá (např. pobídky při firemních reorganizacích - 2005, pobídky při vytváření pracovních míst - 2006, daňové úlevy na investice související s VaV – 2007, atd.), mění se zákony a podmínky získání pobídky, které jsou pro investora stále přínosné. **Rakousko** v průběhu sledovaných let mělo a má stále stejné typy pobídek. Došlo pouze k vývoji a zpřesnění podmínek daných pobídek. **Rumunsko** je jedinou zemí, s výjimkou Estonska, u které nedošlo opravdu k žádnému rozvoji pobídek. Poskytuje pouze daňové pobídky, které jsou k dispozici výlučně v zónách volného obchodu. **Řecko** je další zemí (po Portugalsku), které má komplexní a rozsáhlou řadu daňových pobídek. V letech 2005 a 2006 v této zemi došlo ke změnám, které stojí za zmínku. V roce 2005 nejprve došlo ke zrušení některých pobídek, které byly v nadcházejícím roce nahrazeny novými.

Ty se zařadily mezi ostatní pobídky a společně se snaží přilákat investory do země. **Slovensko** ve sledovaném období realizovalo několik změn. První změnu ve vývoji pobídek můžeme vidět v roce 2005. Tato změna naznačuje i další vývoj pobídek na Slovensku. Jak je z tabulky možno vidět, ve sledovaném období jsme zde dvakrát uvedli symbol „2–“. Důvodem je postupné rušení všech pobídek na Slovensku. V roce 2010 však dochází ke změně k lepšímu, příčinou je schválení zákona o investičních pobídkách. Všechny úlevy jsou tak nyní poskytovány na základě splnění podmínek stanovených zákonem.

U **Slovinska** je vidět snaha o neustálé zlepšování a vyvíjení pobídek tak, aby přilákaly co nejvíce investorů. Roky 2005 a 2009 patří k výrazným obdobím ve vývoji pobídek v této zemi. V těchto letech byly zavedeny nové pobídky a upraveny podmínky u stávajících pobídek ve prospěch investorů (např. byly zvýšeny stávající limity, změněny procentní výše odpočtů nebo byly pobídky zpřístupněny do celého EHP, atd.). **Španělsko** hodnotíme jako zemi, kde je k dispozici velké množství pobídek. V roce 2007 jsme však museli uvést výraznější zhoršení vývoje pobídek (symbol „2–“), neboť co se týče některých investičních slev a odpočtů, tak od tohoto roku zde dochází k jejich postupnému snižování, dokud zcela nedojde k jejich zrušení. V tomto roce dochází k mnoha změnám i v ostatních pobídkách (viz příloha č. 3). V následujících letech dochází k postupnému snižování slev a odpočtů, proto je tedy celý vývoj označován záporně.

Z pohledu investora **Švédsko** hodnotíme záporně, neboť od roku 2007 nejsou k dispozici žádné daňové pobídky. Před tímto rokem byly k dispozici úlevy od dvojího zdanění pro malé společnosti. O **Velké Británii** můžeme konstatovat, že pokud jde o pobídky, k mnoha změnám v rámci nich nedošlo (tj. byly zvýšeny úlevy v oblasti VaV a byl zaveden speciální režim pro realitní investiční společnosti.), ale i tak tento vývoj hodnotíme kladně.

Barevné označení tabulky nám ukazuje, kdy ve zkoumaném období naposledy v zemi došlo k nějaké změně či vývoji. U většiny zemí ve sledovaném období byly tyto změny kladné. Pouze u sedmi zemí došlo k poklesu pobídek. V tabulce je také vidět, že u Rumunska, které vstoupilo do Evropské unie v roce 2007, se ve vývoji pobídek nic nezměnilo.

Další zajímavostí, kterou můžeme z tabulky vyčíst je, že na Kypru a v Řecku došlo k poslední změně ve vývoji pobídek poměrně brzy a to v roce 2006. Do konce roku 2010 už žádné změny nenastaly. Kypr dosáhl zvýšeného poklesu („2–“), neboť omezil i poslední

pobídku, kterou poskytuje (tonážní daň). Řecko naopak dosáhlo růstu („+“). A v Lotyšsku a Švédsku došlo k poslední změně ve vývoji pobídek o rok později (2007). V obou případech se jedná o pokles zkoumaných pobídek. U Švédska se jedná o zvýšený pokles pobídek („2–“), důvodem bylo zrušení všech pobídek v zemi.

Pro zajímavost můžeme ještě vyzdvihnout, že země Finsko a Maďarsko zavedly jako jediné dvě země opatření, které by mohly alespoň částečně zmírnit dopady ekonomické recese v určitých odvětvích. Finsko dočasně (2009, 2010) zdvojnásobilo sazby ročních odpisů a Maďarsko zmírnilo několik podmínek u slevy na dani na podporu vývoje.

Z tabulky můžeme dále vydedukovat, které pobídky zaznamenaly největší vývoj vpřed. Mezi tyto země můžeme zařadit Portugalsko, také Slovinsko a především Francii. Naopak největší pokles pobídek jsme zaznamenali v Lotyšsku, na Slovensku a ve Španělsku.

*Hypotézu se nám na základě zvolené metody nepodařilo potvrdit. Metodou škálování jsme sice zjistili, že v některých zemích dochází ke snižování daňových investičních pobídek, nejedná se však o všechny země, ba ani o většinu.*

Na závěr si vybereme jednu pobídku, kterou se pokusíme pro daný stát vymezit a porovnat s ostatními zeměmi, neboť je velice obtížné porovnávat země mezi sebou, co se týče všech pobídek najednou. Touto pobídkou je pobídka, která podporuje zaměstnanost, vzdělávání zaměstnanců, péči o děti zaměstnanců atd. a není zahrnuta v rámci žádné určité zóny nebo nějakého specifického oboru. Pobídku si vymezíme pouze za rok 2010. Vytvoříme si proto tabulku č. 4.3, kde bude v prvním sloupci uvedeno, zda je takový typ pobídky v zemi nabízen a v druhém sloupci uvedeme vymezení této pobídky.

**Tabulka č. 4.3 Vymezení pobídky podporující zaměstnanost v zemích Evropské unie pro rok 2010**

Stát	ANO/ NE	Vymezení pobídky (poznámka)
Belgie	NE	-
Bulharsko	ANO	Zaměstnavatelé mají nárok na dvojnásobný odečet povinných příspěvků na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placené za nově přijaté zaměstnance na dobu až 12 měsíců, ale musí splnit následující dodatečné podmínky: <ul style="list-style-type: none"> <li>♦ zaměstnaným je buď osoba nezaměstnaná déle než 1 rok, nebo starší 50 let anebo je zdravotně postižená, a</li> <li>♦ pracovní období je minimálně 12 měsíců.</li> </ul>

<b>Česká republika</b>	ANO	Zaměstnavatelé mohou snížit svou roční daňovou povinnost o slevu na každého zaměstnance se zdravotním postižením. Sleva je buď ve výši 18 000 Kč, nebo 60 000 Kč v závislosti na stupni postižení. Společnosti zaměstnávající alespoň 25 zaměstnanců, z nichž více než 50 % jsou zdravotně postižení, mohou mít nárok na 50% snížení základní částky korporátní daně.
<b>Dánsko</b>	NE	-
<b>Estonsko</b>	NE	-
<b>Finsko</b>	NE	-
<b>Francie</b>	ANO	Společnosti mají k dispozici daňovou slevu, která se rovná 25% nákladům vynaložených na pokrytí nákladů na péči o dítě pro své zaměstnance. Sleva je maximálně ve výši 500 000 EUR/ rok.
<b>Irsko</b>	NE	-
<b>Itálie</b>	NE	-
<b>Kypr</b>	NE	-
<b>Litva</b>	ANO	Pobídky jsou k dispozici pro společnosti, které zaměstnávají zdravotně postižené, osoby dlouhodobě nezaměstnané či trestané osoby.
<b>Lotyšsko</b>	NE	-
<b>Lucembursko</b>	ANO	Společnosti mohou žádat o úlevy na dani za náklady na školení zaměstnanců. Sleva se rovná 10 % způsobilých nákladů na vzdělávání.
<b>Maďarsko</b>	ANO	<p>Společnosti zaměstnávající učně, si za každého z nich mohou odečíst 24 % zákonné minimální mzdy v případě, že se učeň zavázal k odbornému vzdělání. Společnost si může také odečíst 12 % zákonné minimální mzdy, pokud je učňovo odborné školení, založeno na dohodě o spolupráci s jeho školou.</p> <p>V případě, že je učeň zaměstnán poté, co úspěšně složil odbornou zkoušku, nebo je zaměstnána dříve nezaměstnaná osoba či uvězněná osoba, je možné získat dvojnásobné odečtení příspěvků na sociální zabezpečení (po dobu až 12 měsíců).</p> <p>Společnosti s méně než 20 zaměstnanci, si mohou odečíst až 200 % mzdy vyplacené zaměstnancům, kteří jsou nejméně z 50 % postižení, až do výše zákonné minimální mzdy.</p>
<b>Malta</b>	NE	-
<b>Německo</b>	NE	-
<b>Nizozemí</b>	NE	-
<b>Polsko</b>	NE	-
<b>Portugalsko</b>	ANO	<p>Odpočitatelná je částka ve výši 150 % způsobilých výdajů spojených s nárůstem nových, stálých pracovních míst pro osoby ve věku od 16 do 30 let a pro osoby dlouhodobě nezaměstnané (tj. pokud jsou nezaměstnaní evidovaní po dobu delší než 12 měsíců). Způsobilé výdaje zahrnují fixní odměny a příspěvky na sociální zabezpečení. Maximální výše roční nákladů na jednoho zaměstnance je 6 300 EUR (tj. čtrnácti násobek národní, minimální měsíční mzdy - 450 EUR v roce 2010).</p> <p>Tento zvýšený odpočet je k dispozici po dobu 5 let od začátku pracovní smlouvy. Pobídka je k dispozici pouze jednou za zaměstnance, bez ohledu na zaměstnavatele.</p>
<b>Rakousko</b>	ANO	Příspěvek na vzdělání se poskytuje, pokud jde o náklady vynaložené na vzdělávání a školení zaměstnanců. Výše příspěvku se rovná 20 % způsobilých výdajů. Příspěvek je poskytován pouze v případě, že náklady

		<p>přímo souvisejí se vzděláváním, což znamená, že např. cestovní náklady, nemají nárok na tuto úlevu. Pouze výdaje, vyplacené institucí poskytující vzdělávání a odbornou přípravu, jsou obecně vzaty v úvahu. Výdaje na vzdělávání a odbornou přípravu v rámci společnosti, mohou být také zvažovány, za předpokladu, že nepřekročí denní strop ve výši 2 000 EUR. Výše příspěvku musí být uvedena v daňovém přiznání.</p> <p>Případně může být získána prémie ve výši 6% nákladů na pokročilé vzdělání a další odbornou přípravu zaměstnanců.</p>
<b>Rumunsko</b>	NE	-
<b>Řecko</b>	NE	-
<b>Slovensko</b>	NE	-
<b>Slovinsko</b>	ANO	<p>Zaměstnavatelé si mohou odečíst zaplacené pojistné na dobrovolné, doplňkové, kolektivní, důchodové systémy jménem zaměstnanců. Výše odpočtu je omezena částkou rovnající se 24 % povinných důchodových příspěvků a příspěvků na invalidní pojištění za zaměstnance. Částka však nesmí překročit 2 646,21 EUR/ rok.</p> <p>Kromě toho si zaměstnavatelé mohou odečíst 50 % až 70 % z vyplacených hrubých mezd zdravotně postižených zaměstnanců, v závislosti na povaze a stupni postižení nebo počtu zdravotně postižených zaměstnanců.</p> <p>Ve výše uvedených případech, je odpočitatelná částka omezena základem daně.</p>
<b>Španělsko</b>	ANO	<p>Slevu na dani ve výši 1% výdajů je možné získat každý rok na vzdělávání zaměstnanců. Pokud výdaje přesáhnou celkový průměr výdajů v předchozích dvou letech, pak může být poskytnuta další sleva ve výši 2% na výdaje přesahující průměr. Sleva je snížena o 65% všech přijatých dotací.</p> <p>Společnosti mohou získat 2% daňové slevy na příspěvky do penzijního spoření svých zaměstnanců vydávajících méně než 27 000 EUR. Pro ostatní zaměstnance se používá přiměřená sleva.</p> <p>K dispozici je zaměstnancům také sleva ve výši 2% nákladů vzniklých v autorizovaných střediscích péče o děti.</p>
<b>Švédsko</b>	NE	-
<b>Velká Británie</b>	NE	-

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů knih European Tax Handbook 2004 – 2010.

Z tabulky č. 4.3 vyplývá, že pobídku na podporu zaměstnanosti poskytuje menší polovina (10) členských zemí. Pobídky můžeme rozdělit do 5 až 6 typů, přičemž některé země jich poskytují více najednou.

Česká republika, Maďarsko, Litva a Slovinsko udělují pobídky společnostem, které zaměstnávají osoby se zdravotním postižením.

Mezi země, které poskytují společnostem slevy na dani nebo příspěvky za to, že své zaměstnance dále vzdělávají a školí, řadíme Lucembursko, Maďarsko, Španělsko a Rakousko.

Ve dvou zemích mají společnosti k dispozici daňovou slevu na náklady vynaložené na pokrytí výdajů, které vznikají při péči o děti svých zaměstnanců, těmito zeměmi jsou Francie a Španělsko.

Portugalsko společností dovoluje odečíst si od základu daně částku ve výši výdajů spojených s nárůstem nových, stálých pracovních míst pro kvalifikované osoby.

Ve Španělsku a Slovinsku mohou společnosti získat daňové slevy, pokud přispívají svým zaměstnancům na penzijní spoření. V Bulharsku mají zase společnosti nárok na znásobený odečet povinných příspěvků na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, ale pouze pro nově přijaté zaměstnance v období 1 roku.

## 5 Závěr

V diplomové práci jsme se zabývali daňovou politikou korporátní daně, především jejími daňovými pobídkami.

V úvodu jsme si stanovili za cíl analýzu a zhodnocení daňových investičních pobídek ve zkoumaném období 2004 – 2010 v zemích Evropské unie. Zhodnocením investičních pobídek jsme měli na mysli zachycení jejich vývoje a především jejich změn. Myslíme si, že tohoto cíle se nám v rámci mé diplomové práce podařilo dosáhnout.

**První část** diplomové práce jsme věnovali vymezení korporátní daně v České republice. Tuto daň jsme obecně charakterizovali a popsali její nejdůležitější části. Z těchto částí jsme se především snažili důkladně, ale jednoduše sestavit a popsat schéma sloužící pro výpočet této daně. Kromě nominální sazby daně jsme si zde dále analyzovali i efektivní korporátní sazby - EMTR a EATR, které berou v úvahu nejenom velikost nominální daňové sazby, ale i daňový základ a také způsob, pomocí kterého je integrován systém korporátní a osobní daně z příjmů. Efektivní sazby jsme si vymezili z toho důvodu, že nominální sazba korporátní daně mnoho o skutečné míře zdanění nevypovídá. Existuje zde totiž mnoho různých metod a dob odepisování, uplatňování ztrát a především započítávání daňových pobídek různých typů a dalších zvýhodnění firem, které způsobují odklon nominální sazby od skutečné (efektivní) sazby korporátní daně.

Závěr kapitoly jsme věnovali daňovým investičním pobídkám, které jsou poskytovány v České republice. Tyto pobídky jsme si charakterizovali a vymezili jejich vývoj v období 2004 – 2010. V roce 2010 poskytuje Česká republika 3 typy pobídek. Jedná se o pobídky pro rozsáhlé investice (investiční pobídky), pobídky na podporu výzkumu a vývoje a pobídky na podporu zaměstnanosti.

V **druhé části** práce jsme se postupně seznámili s 11 vybranými státy Evropské unie a jejich kombinacemi pobídek, které vycházejí z dané situace v zemi a z jejich možností. Tyto pobídky se u některých zemí v průběhu posledních sedmi let (2004 – 2010) vyvíjely, měnily a některé se i rušily. Bez ohledu na to, co jsme měli v plánu v této kapitole, nebylo možné uvést všechny státy Evropské unie, neboť v průběhu práce při analýze jednotlivých států bylo



zjištěno, že členské země a především jejich pobídky jsou příliš rozsáhlé, než aby v této kapitole mohly být takto uvedeny. Tak abychom splnili stanovené požadavky na diplomovou práci, uvedli jsme většinu těchto členských zemí v příloze č. 3. Kritériem výběru pro státy, které jsme vyzvedli v hlavním textu, bylo to, že vstupovaly do Evropské unie spolu s Českou republikou, případně po ní.

**Třetí část** jsme věnovali analýze zjištěných informací o jednotlivých zemích Evropské unie v období 2004 – 2010 a jejich pobídkám. Ve většině zemí jsou pobídky poskytovány pravidelně každý rok. Ve zkoumaném období existuje pouze jediná země, která pobídky nenabízela vůbec. Touto zemí je Estonsko. Další dvě země, Švédsko a Slovensko, pobídky přestaly poskytovat v průběhu zkoumaného období. Částečně jsme k těmto zemím zařadili i Kypr a Dánsko, které poskytují pobídky pouze velice úzké skupině investorů a kvalifikovaných společností, jimiž jsou lodní společnosti.

Pomocí metody škálování jsme se dále snažili o názorné propojení informací o vývoji daňových investičních pobídek. Bylo zjištěno, že země se snaží s pobídkami neustále pracovat a vyvíjet je. U většiny zemí ve sledovaném období by se daly tyto změny ve vývoji hodnotit kladně. Pouze u několika zemí došlo v oblasti pobídek k vývoji, který by se dal označit jako negativní. Bylo to způsobeno hlavně rušením pobídek, zpřísnováním podmínek pro dosažení těchto pobídek atd. Mohli jsme také zaznamenat, že u Rumunska, které vstoupilo do Evropské unie v roce 2007, nedošlo ve vývoji pobídek k žádné změně.

Další zajímavostí, kterou jsme zjistili, je, že na Kypru a v Řecku došlo k poslední změně ve vývoji pobídek poměrně brzy, a to už v roce 2006. Do konce roku 2010 už žádné změny nenastaly. Kypr dosáhl zvýšeného poklesu („2–“), neboť omezil i poslední pobídku, kterou poskytuje (tonážní daň). Řecko naopak dosáhlo růstu („+“). A v Lotyšsku a Švédsku došlo k poslední změně ve vývoji pobídek o rok později (2007). V obou případech se jedná o pokles zkoumaných pobídek. U Švédska se jedná o zvýšený pokles pobídek („2–“), důvodem bylo zrušení všech pobídek v zemi.

Vyzdvihnout také můžeme, že země Finsko a Maďarsko zavedly jako jediné dvě země opatření, která by mohla alespoň částečně zmírnit dopady ekonomické recese v určitých odvětvích. Finsko dočasně (2009, 2010) zdvojnásobilo sazby ročních odpisů a Maďarsko pro rok 2010 zmírnilo několik podmínek u slevy na dani na podporu vývoje.

Zvolená metoda škálování nám v neposlední řadě zdůraznila, které země zaznamenaly největší vývoj pobídek dopředu. Mezi tyto země můžeme zařadit Portugalsko, také Slovinsko a především Francii. Naopak největší pokles pobídek jsme zaznamenali v Lotyšsku, na Slovensku a ve Španělsku.

V diplomové práci jsme si také stanovili hypotézu, kterou jsme se snažili potvrdit či vyvrátit. Hypotéza, která se zabývala vývojem daňových pobídek, byla vyvrácena. Nepotvrdilo se, že daňové pobídky se v zemích Evropské unie snižují. Hypotéza byla, že *„Daňové investiční pobídky se ve zkoumaném období ve všech zemích Evropské unie snižují.“* Toto tvrzení se tudíž nezakládá na pravdě. Pro přehlednost jsme vytvořili časovou řadu od roku 2004 – 2010, a postupně jsme do ní zaznamenali všech 27 států Evropské unie. Po vyhodnocení tabulky bylo zřetelně vidět, že v průběhu zkoumaného období pouze u 3 států došlo ke snižování pobídek, u 1 státu nedošlo ke změně pobídek vůbec a u 11 států docházelo naopak k rozvoji pobídek. Zbylé státy se v průběhu sledovaného období vyvíjely oběma směry (kladně i záporně). O těchto zbylých státech a vývoji jejich pobídek můžeme konstatovat, že 4 z nich v celku hodnotíme záporně a 8 kladně.

Úplný závěr kapitoly jsme věnovali vymezení jediné pobídky. Byla jí podpora v zaměstnanosti. Pokusili jsme se ji pro jednotlivé státy vymezit a porovnat s ostatními zeměmi. Zjistili jsme, že tuto pobídku poskytuje 10 členských zemí včetně České republiky. Dále můžeme také uvést, že pobídky se dají rozčlenit do 6 typů odpočtů, slev či příspěvků (např. příspěvek na vzdělávání a školení zaměstnanců, daňová sleva na pokrytí nákladů na péči o dítě, odpočitatelná částka ve výši výdajů spojených s nárůstem nových, stálých pracovních míst, atd.), přičemž některé země jich poskytují více najednou.

## Seznam použitých zdrojů a literatury:

### Knižní publikace:

- [1] BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.) *European Tax Handbook 2010*. Amsterdam: IBDF, 2010. 930 s. ISBN 978-90-8722-076-1.
- [2] JACKSON, P. M.; BROWN, C. V. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2003. 733 s. ISBN 80-86432-09-2.
- [3] KESTI, J. (Ed.) *European Tax Handbook 2004*. 1. vyd. Amsterdam: IBDF, 2004. 760 s. (CD-ROM).
- [4] KESTI, J. (Ed.) *European Tax Handbook 2005*. 1. vyd. Amsterdam: IBDF, 2005. 764 s. (CD-ROM).
- [5] KESTI, J. (Ed.). *European tax Handbook 2006*. Amsterdam: IBFD, 2006. 780 s. ISBN 978-907-6078-939.
- [6] KESTI, J. (Ed.). *European Tax Handbook 2007*. Amsterdam: IBFD, 2007. 844 s. ISBN 978-908-7220-150.
- [7] KESTI, J. (Ed.). *European Tax Handbook 2008*. Amsterdam: IBFD, 2008. 862 s. ISBN 978-90-8722-031-0.
- [8] KESTI, J. (Ed.). *European Tax Handbook 2009*. Amsterdam: IBFD, 2009. 892 s. ISBN 978-90-8722-052-5.
- [9] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 226 s. ISBN 80-902752-2-2.
- [10] MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVEOVÁ, P. B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1 vyd. Praha: Management Press, 1994. 581 s. ISBN 80-85603-76-4.
- [11] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0.
- [12] SØRENSEN, P. *Measuring the Tax Burden on Capital and Labor*. 1. vyd. Cambridge: MIT Press, 2004. 358 s. ISBN 0-262-19503-8.
- [13] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
- [14] VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010*. 10. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
- [15] VÍTEK, L. *Ekonomická analýza zdanění příjmů*. 1. vyd. Praha: IREAS, Institut pro strukturální politiku, 2008. 311 s. ISBN 978-80-86684-50-5.

### **Právní legislativa:**

- [1] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [2] Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů.

### **Články a vědecké statě:**

- [1] BLECHOVÁ, B. Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmů korporací. In: *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí*. Sborník z konference VŠE. Praha: Oeconomie, 2008. ISBN 97880-245-1378-2.
- [2] ŠIROKÝ, J.; NERUDOVÁ D. Diference statutární (nominální) a reálné (efektivní) sazby korporátních daní. In: *Firma a konkurenční prostředí 2010*. Sborník z mezinárodní vědecké konference. Brno: Mendelova univerzita, 2010, ISBN 978-80-7375-385-6.

### **Internetové zdroje:**

- [1] *BusinessInfo.cz – Investiční pobídky v ČR* [online]. Poslední revize 2006, [cit. 2010-20-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/podpora-investic/investicni-pobidky-v-cr/1000497/1837/>.
- [2] *BusinessInfo.cz – Investiční pobídky v České republice* [online]. Poslední revize 2009, [cit. 2010-20-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/podpora-investic/investicni-pobidky-v-ceske-republice/1000497/55086/>.
- [3] *BusinessInfo.cz – Kypr: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-25-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-investicni-klima/9/1001055/>.
- [4] *BusinessInfo.cz – Litva: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-25-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/litva-investicni-klima/9/1000691/>.
- [5] *BusinessInfo.cz – Lotyšsko: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-25-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/lotyssko-investicni-klima/9/1000682/>.

- [6] *BusinessInfo.cz – Maďarsko: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-25-12]. Dostupné z www stránek: [www.businessinfo.cz/cz/sti/maďarsko-investicni-klima/9/1000690/](http://www.businessinfo.cz/cz/sti/maďarsko-investicni-klima/9/1000690/).
- [7] *BusinessInfo.cz – Bulharsko: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-26-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/bulharsko-investicni-klima/9/1000688/>.
- [8] *BusinessInfo.cz – Malta: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-26-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/malta-investicni-klima/9/1001456/>.
- [9] *BusinessInfo.cz – Polsko: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-26-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/polsko-investicni-klima/9/1000792/>.
- [10] *BusinessInfo.cz – Slovinsko: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-26-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/bulharsko-investicni-klima/9/1000688/>.
- [11] *BusinessInfo.cz – Belgie: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-27-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/belgie-investicni-klima/9/1000809/>.
- [12] *BusinessInfo.cz – Dánsko: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-27-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/dansko-investicni-klima/9/1000808/>.
- [13] *BusinessInfo.cz – Irsko: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-27-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/irsko-investicni-klima/9/1000785/>.
- [14] *BusinessInfo.cz – Itálie: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-27-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/italie-investicni-klima/9/1000683/>.
- [15] *BusinessInfo.cz – Lucembursko: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-27-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/lucembursko-investicni-klima/9/1000949/>.
- [16] *BusinessInfo.cz – Německo: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-27-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nemecko-investicni-klima/9/1000636/>.

- [17] *BusinessInfo.cz – Řecko: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-27-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/recko-investicni-klima/9/1000795/>.
- [18] *BusinessInfo.cz – Španělsko: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-27-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/spanelsko-investicni-klima/9/1000541/>.
- [19] *BusinessInfo.cz – Švédsko: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-27-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/svedsko-investicni-klima/9/1000810/>.
- [20] *BusinessInfo.cz – Velká Británie: Investiční klima* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-27-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/velka-britanie-investicni-klima/9/1000687/>.
- [21] *CEP - Investiční pobídky - nezbytný a efektivní nástroj ke zvýšení přílivu a zlepšení struktury přímých zahraničních investic do ČR* [online]. Poslední revize 2002, [cit. 2010-22-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=229>.
- [22] *Finance.cz – Daň pro firmy ve světě* [online]. Poslední revize 2008, [cit. 2010-11-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/200543/>.
- [23] *Finance-management.cz – Investiční pobídky* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-20-12]. Dostupné z www stránek: <http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?X=Investicni+pobidky&IdPojPass=43>.
- [24] *Sagit.cz – Daň z příjmů právnických osob, Právní úprava a její změny* [online]. Poslední revize 2010, [cit. 2010-10-24]. Dostupné z www stránek: [http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da\\_048.htm](http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_048.htm).
- [25] *SCHWARZ, Jiří a kol. - Analýza investičních pobídek v ČR* [online]. Poslední revize 2007, [cit. 2010-20-12]. Dostupné z www stránek: <http://download.mpo.cz/get/32013/35445/388865/priloha001.pdf>.

## Seznam zkratk:

DKK	dánská koruna
EHP	Evropský hospodářský prostor
EUR	euro
FO	fyzická osoba
HUF	maďarský forint
IFSC	International Financial Services Centre
LTL	litevský litas
MEC	Malta Enterprise Corporation
MSS	malé a středně velké společnosti
PO	právnícká osoba
RIS	realitní investiční společnost
SDP	smluvní daňová pobídka
SEZ	speciální ekonomická zóna
SKK	slovenská koruna
SPP	svobodné přístavní pásmo
VaV	výzkum a vývoj
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZEZ	zvláštní ekonomická zóna
ZIP	Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů
ZKZ	zvláštní kanárská zóna
ZVO	zóna volného obchodu

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne .....

.....  
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....